

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 6

Los obligados tributarios

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Los obligados tributarios y los sujetos pasivos: contribuyente y sustituto	· 5
1. El obligado tributario: un concepto deliberadamente amplio (art. 35)	· · · · 5
2. Los sujetos pasivos: contribuyente y sustituto (art. 36)	· · · · · 11
3. Los obligados a realizar pagos a cuenta (art. 37)	· · · · · 14
4. Los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 38)	16
Epígrafe 2 — Sucesores y responsables solidarios y subsidiarios	· · 19
1. Los sucesores de personas físicas (art. 39)	· · · · · 19
2. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad (art. 40)	· 23
3. La responsabilidad tributaria: concepto, alcance y derivación (art. 41)	· · 27
4. Los responsables solidarios (art. 42)	· · · · · 30
5. Los responsables subsidiarios (art. 43)	· · · · · 35
Epígrafe 3 — Capacidad de obrar, representación y domicilio fiscal	· 44
1. La capacidad de obrar en el orden tributario (art. 44)	· · · · · 44
2. La representación legal (art. 45)	· · · · · 46
3. La representación voluntaria (art. 46)	· · · · · 47
4. La representación de personas o entidades no residentes (art. 47)	· · · · 50
5. El domicilio fiscal (art. 48)	· · · · · 51
Epígrafe 4 — La declaración censal y el deber de expedir y entregar facturas	· 58
1. El marco legal: las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT	· · · · 58
2. Los censos tributarios (arts. 2 a 8 RGGI)	· · · · · 59

3. Las declaraciones censales: alta, modificación y baja (arts. 9 a 16 RGGI) ·	62
4. El número de identificación fiscal (arts. 18 a 28 RGGI) · · · · ·	67
5. El deber de expedir y entregar facturas · · · · ·	74

TEMA 6

Epígrafe 1 — Los obligados tributarios y los sujetos pasivos: contribuyente y sustituto

1. El obligado tributario: un concepto deliberadamente amplio (art. 35)

La relación jurídico-tributaria no es un vínculo entre dos personas, sino un haz de obligaciones y deberes que la ley reparte entre **muchos sujetos distintos**. Quien realiza el hecho imponible no siempre es quien paga; quien paga no siempre es quien soporta la carga; y junto a unos y otros aparecen retenedores, repercutidos, sucesores, responsables y meros obligados a cumplir deberes formales. Para ordenar ese conjunto, la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**) acuñó en su art. 35 una categoría-paraguas: la de **obligado tributario**.

Artículo 35 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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**.

La definición del apartado 1 fija tres notas. La primera, que el criterio es **funcional y no económico**: es obligado tributario quien recibe de la normativa el mandato de cumplir una obligación tributaria, con independencia de que la carga económica del tributo recaiga finalmente sobre él. La segunda, que el sujeto puede ser una **persona física**, una **persona jurídica** o —y aquí está la especialidad tributaria— una **entidad** sin personalidad. La tercera, que la fuente del deber es la **normativa tributaria**, no un contrato ni un acuerdo entre particulares: la posición de obligado tributario no se transmite ni se altera por pactos privados (art. 17.5 LGT).

El apartado 2 no cierra la lista: dice literalmente «**entre otros**». Es, por tanto, una **enumeración abierta y ejemplificativa**, no una clasificación exhaustiva. Y se lee agrupada, porque las once letras responden a cuatro lógicas distintas.

Grupo	Letras del art. 35.2	Qué tienen en común
Sujetos pasivos (art. 36)	a) contribuyente · b) sustituto	Deben cumplir la obligación tributaria principal y sus obligaciones formales inherentes
Obligados a pagos a cuenta (art. 37)	c) pagos fraccionados · d) retenedor · e) ingresos a cuenta	Ingresan anticipos a cuenta de la obligación principal ajena o propia
Obligados en obligaciones entre particulares (art. 38)	f) y g) repercusión · h) soportar retención · i) soportar ingresos a cuenta	El vínculo se traba entre particulares , no frente a la Hacienda
Otras posiciones	j) sucesores (arts. 39-40) · k) beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones	Continúan la posición del obligado o disfrutan de un beneficio sin ser sujetos pasivos

Fuera de la enumeración, los apartados 3 a 6 añaden cuatro extensiones del concepto que amplían todavía más su radio.

- **Los obligados solo a deberes formales** (ap. 3). Quien no debe un euro, pero sí debe declarar, informar, llevar libros o soportar una comprobación, es obligado tributario. Es el caso del que presenta una declaración informativa de operaciones con terceros, o de la entidad exenta que debe presentar su declaración del Impuesto sobre Sociedades.
- **Las entidades sin personalidad jurídica** (ap. 4). Herencias yacentes, comunidades de bienes, comunidades de propietarios, sociedades civiles sin personalidad, uniones temporales de empresas: cuando constituyen una **unidad económica** o un **patrimonio separado susceptible de imposición**, la ley puede convertirlas en obligados tributarios.
- **Los responsables** del art. 41 (ap. 5), que se estudian en el Epígrafe 2.
- **Los obligados por asistencia mutua** (ap. 6), incorporados por la Ley 7/2012 para dar cobertura a las obligaciones que nacen de la cooperación entre Administraciones tributarias de distintos Estados.

MATIZ

El art. 35.4 no crea por sí solo la subjetividad tributaria de la comunidad de bienes o de la herencia yacente: dice «**en las leyes en que así se establezca**». Por eso una comunidad de bienes es **sujeto pasivo del IVA** (la Ley 37/1992 lo prevé expresamente) pero **no es contribuyente del IRPF ni del Impuesto sobre Sociedades**: en la imposición directa opera el régimen de **atribución de rentas**, y quienes tributan son los comuneros. La entidad, sin embargo, sigue siendo obligada tributaria a efectos formales, y sus partícipes responden solidariamente conforme al art. 42.1.b) LGT.

Cierra el precepto una regla de enorme trascendencia práctica: la **solidaridad** cuando varios sujetos concurren en el mismo presupuesto de hecho.

Artículo 35.7 de la Ley 58/2003 (LGT) · Concurrencia de obligados tributarios

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

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

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

La solidaridad del art. 35.7 no es una sanción ni una responsabilidad: es la consecuencia natural de que dos o más personas realicen conjuntamente el hecho imponible (dos hermanos que heredan el mismo caudal, dos cónyuges copropietarios que adquieren un inmueble, dos comuneros que explotan un local). La Administración puede dirigirse a cualquiera de ellos por el **todo**. El interesado que quiera evitarlo debe **solicitar la división**, y para ello la ley le impone una carga probatoria precisa: identificar a los demás, dar sus domicilios y concretar la proporción de cada uno. Sin esos tres datos, no hay división posible.

El **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria**, aprobado por el **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio** (en adelante, **RGGI**), completa la regla en el plano procedimental.

Artículo 106 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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. [...]
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.

EJEMPLO

① **Quién es qué en una sola operación.** Un despacho de arquitectura constituido como sociedad limitada emite una factura de **10.000 €** más IVA a otra empresa, y ese mismo mes paga la nómina a su personal. En un puñado de líneas conviven casi todas las letras del art. 35.2:

Sujeto	Posición	Letra del art. 35.2
La S.L. que presta el servicio	Contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y sujeto pasivo del IVA	a)
La S.L., al cargar el 21 % de IVA en la factura	Obligada a repercutir	f)
La empresa cliente que recibe la factura	Obligada a soportar la repercusión	g)
La empresa cliente, al practicar la retención del IRPF sobre servicios profesionales (si el prestador fuera profesional persona física)	Retenedora	d)
La S.L., al ingresar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (modelo 202)	Obligada a pagos fraccionados	c)
La S.L., al retener el IRPF de las nóminas de sus empleados	Retenedora	d)
Cada empleado, al que se le descuenta la retención	Obligado a soportar la retención	h)

La cuota de IVA de esa factura son **2.100 €** ($10.000 \times 21\%$). El cliente los paga a la S.L., pero **no a la Hacienda Pública**: quien los ingresa es la S.L., que es el sujeto pasivo. El cliente es obligado tributario —letra g)— sin ser deudor frente a la Administración. Esa disociación entre *quien paga el impuesto* y *quien soporta su carga* es exactamente lo que el art. 35 permite ordenar.

2. Los sujetos pasivos: contribuyente y sustituto (art. 36)

De todas las posiciones del art. 35.2, dos son cualitativamente distintas de las demás: son las de quienes deben cumplir la **obligación tributaria principal** —la de pagar la cuota (art. 19 LGT)—. A esas dos posiciones la ley les reserva un nombre común: **sujeto pasivo**.

Artículo 36 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

De la definición del apartado 1 se desprenden los rasgos que delimitan la figura:

- **Se define por la obligación principal.** Quien únicamente debe ingresar retenciones o pagos a cuenta no es sujeto pasivo, porque no está cumpliendo la obligación tributaria principal, sino una obligación *a cuenta* de ella (art. 23 LGT).

- **La repercusión no lo desnaturaliza.** El inciso final del ap. 1 es la clave del IVA: el empresario que carga la cuota al cliente **sigue siendo sujeto pasivo**, porque frente a la Hacienda el deudor es él.
- **Especialidad aduanera.** Desde la reforma operada por la Ley 11/2021, el párrafo segundo del art. 36.1 incorpora expresamente al obligado al pago de la **deuda aduanera**, cuya determinación se remite al Reglamento (UE) n.º 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión y demás normativa aduanera. Es un reconocimiento de que la deuda aduanera tiene su propio régimen subjetivo, ajeno a la mecánica hecho imponible-contribuyente de la LGT.

El **contribuyente** (ap. 2) se define en una sola línea: es el sujeto pasivo **que realiza el hecho imponible**. Es, por tanto, el titular de la capacidad económica que el tributo quiere gravar: el perceptor de la renta en el IRPF, la sociedad que obtiene el beneficio en el Impuesto sobre Sociedades, el adquirente en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el empresario que entrega el bien en el IVA.

El **sustituto** (ap. 3) es una figura más rara y más sofisticada. No realiza el hecho imponible —lo realiza el contribuyente—, pero la ley lo coloca **en lugar de** este para cumplir la obligación principal. La expresión «en lugar del contribuyente» debe tomarse literalmente: el sustituto **desplaza** al contribuyente en la relación con la Administración, de modo que la Hacienda se entiende con él y solo con él. Esto lo distingue del responsable, que se coloca **junto al** deudor principal sin desplazarlo (art. 41.1).

Como contrapartida de ese desplazamiento, la ley le reconoce al sustituto un **derecho de resarcimiento**: podrá «exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas», salvo que la ley diga otra cosa. Ese derecho es de naturaleza **privada** —se ejercita frente al contribuyente, no frente a la Administración— y su impago no altera en nada la posición del sustituto ante la Hacienda: el sustituto ya pagó y el tributo está satisfecho.

Los supuestos de sustitución que subsisten en el ordenamiento español son escasos y se concentran en la **imposición local**, regulada en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004):

- En el **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)**, el contribuyente es el **dueño de la construcción** (sea o no propietario del inmueble), pero son

sustitutos quienes **soliciten las licencias** o presenten las declaraciones responsables o comunicaciones previas, y quienes **realicen materialmente las obras** cuando no sean los propios dueños.

- En las **tasas locales** establecidas por servicios que benefician o afectan a los ocupantes de viviendas y locales, es sustituto el **propietario del inmueble**, que podrá repercutir la cuota sobre los respectivos beneficiarios.
- En el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**, en las transmisiones onerosas en que el contribuyente (el transmitente) sea una **persona física no residente en España**, el **adquirente** actúa como sustituto.

EJEMPLO

② El sustituto en el ICIO: quién realiza el hecho imponible y quién paga.

Doña Carmen es propietaria de un local y encarga una reforma integral a la constructora *Obras del Norte, S.L.*. El presupuesto de ejecución material asciende a **80.000 €** y la ordenanza municipal fija el tipo del ICIO en el **4 %**.

Elemento	Concreción
Hecho imponible	La realización de la construcción, instalación u obra para la que se exige licencia
Contribuyente (art. 36.2 LGT)	Doña Carmen , dueña de la obra: es quien realiza el hecho imponible
Sustituto (art. 36.3 LGT)	Obras del Norte, S.L. , que solicita la licencia y ejecuta materialmente la obra
Base imponible	80.000 € (coste real y efectivo de la obra)
Cuota	$80.000 \times 4 \% = \mathbf{3.200 \text{ €}}$
Quién ingresa en el ayuntamiento	La constructora , como sustituta
Quién soporta la carga	Doña Carmen , a quien la constructora exige los 3.200 € (art. 36.3, párrafo 2.º)

MATIZ

No confundir **sustituto** con **retenedor**. El sustituto cumple la **obligación tributaria principal** en lugar del contribuyente, y es por tanto **sujeto pasivo** (art. 36.3). El retenedor cumple una obligación **a cuenta** (art. 37.2) y **no es sujeto pasivo**: el contribuyente sigue siendo el perceptor de la renta, que declarará el rendimiento íntegro y descontará lo retenido. Tampoco debe confundirse el sustituto con el **repercutido**: el repercutido no es sujeto pasivo ni deudor frente a la Administración (art. 38.2), mientras que el sustituto sí lo es. El criterio de distinción es siempre el mismo: quién debe la cuota frente a la Hacienda.

3. Los obligados a realizar pagos a cuenta (art. 37)

El sistema tributario español no espera al final del período impositivo para recaudar. A través de las **obligaciones a cuenta** —autónomas respecto de la principal, según el art. 23 LGT— la Hacienda anticipa la recaudación, distribuye la carga financiera del contribuyente a lo largo del año y obtiene información sobre las rentas satisfechas. El art. 37 define a los tres sujetos que las cumplen.

Artículo 37 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

Las tres figuras comparten la naturaleza anticipatoria, pero difieren en el sujeto y en el mecanismo.

Figura	Quién lo es	Mecanismo	Sobre qué renta
Pagos fraccionados	El propio contribuyente	Ingresa él mismo un anticipo de su futura cuota	Su propia renta (empresario o profesional en IRPF, contribuyente del Impuesto sobre Sociedades)
Retención	Un tercero pagador	Detrae del pago que hace y lo ingresa	Rentas dinerarias que satisface a otro
Ingreso a cuenta	Un tercero pagador	No detrae : ingresa de su propio bolsillo un importe adicional	Rentas en especie (y, en su caso, dinerarias)

La diferencia decisiva es la del apartado 1 frente a los apartados 2 y 3: en el **pago fraccionado** anticipa el **propio contribuyente** su propia deuda; en la **retención** y en el **ingreso a cuenta** el anticipo lo realiza **otra persona** sobre la deuda ajena. De ahí que el retenedor sea un obligado tributario **autónomo**: responde de ingresar lo que **debió** retener, aunque de hecho no lo retuviera.

EJEMPLO

③ **Retención sobre renta dineraria e ingreso a cuenta sobre renta en especie.** Una empresa retribuye en el mismo mes a dos personas:

- A un **abogado externo** le paga honorarios de **5.000 €** por un dictamen. El tipo de retención de los rendimientos de actividades profesionales es, con carácter general, el **15 %**.
 ▸ Retención: $5.000 \times 15 \% = 750 \text{ €}$.

- La empresa **paga al abogado 4.250 €** e **ingresa 750 €** en la Hacienda Pública.
- Posiciones: la empresa es **retenedora** (art. 37.2). El abogado es obligado a **soportar la retención** (art. 38.3) y **contribuyente** del IRPF, que declarará **5.000 €** de ingreso íntegro y descontará **750 €** de su cuota.
- A una **directiva** le cede el uso de un vehículo de empresa cuya retribución en especie se valora en **4.000 €** anuales. Supongamos un tipo de ingreso a cuenta del **30 %**.
 - Ingreso a cuenta: $4.000 \times 30 \% = 1.200 \text{ €}$.
 - Aquí **no hay nada que deducir**: el coche no se puede fraccionar. La empresa ingresa los **1.200 € de su propio patrimonio** (art. 37.3).
 - Si el ingreso a cuenta **no se repercute** a la directiva, se suma a la valoración de la retribución en especie, de modo que el rendimiento íntegro imputable será $4.000 + 1.200 = 5.200 \text{ €}$.

Misma finalidad anticipatoria, dos mecánicas distintas: **deducir** (retención) frente a **añadir** (ingreso a cuenta). El nexo común está en el art. 23 LGT: ambas son obligaciones **autónomas** respecto de la principal.

4. Los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 38)

El art. 24 LGT reconoce la existencia de **obligaciones entre particulares resultantes del tributo**: aquellas cuyo contenido es una prestación de naturaleza tributaria exigible **entre obligados tributarios**, y no frente a la Administración. El art. 38 identifica a los sujetos que ocupan una y otra orilla de esa relación.

Artículo 38 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

El apartado 2 contiene la frase que mejor resume toda la sección: el repercutido «**no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida**». Es decir, es obligado tributario —figura en la letra g) del art. 35.2— pero su deuda es **frente a otro particular**. Si el empresario no ingresa el IVA que cobró, la Administración se dirige contra el empresario, jamás contra el cliente. Y si el cliente no paga la cuota repercutida, el empresario deberá reclamársela, aunque la LGT le abre para ello una vía específica: el art. 227.4 de la propia LGT permite acudir a la **reclamación económico-administrativa** en las controversias entre particulares sobre repercusión, retenciones y obligación de expedir factura.

RECUERDA

Núcleo del Epígrafe 1. **Art. 35:** obligado tributario es toda persona física, jurídica o entidad a la que la normativa tributaria impone obligaciones. La lista del ap. 2 es **abierta** («entre otros»). También lo son los obligados solo a deberes **formales** (ap. 3), las **entidades sin personalidad** cuando la ley lo establezca (ap. 4), los **responsables** (ap. 5) y los obligados por **asistencia mutua** (ap. 6). La concurrencia en el mismo presupuesto genera **solidaridad**, y para dividir la deuda hay que aportar datos, domicilio y proporción (ap. 7). **Art. 36:** sujeto pasivo es quien debe cumplir la **obligación principal**, sea **contribuyente** (realiza el hecho imponible) o **sustituto** (por imposición de la ley y **en lugar del contribuyente**, con derecho a exigirle lo satisfecho). Repercutir **no** hace perder la condición de sujeto pasivo. **Art. 37:** pagos fraccionados (los ingresa el **propio contribuyente**), **retenedor** (detrae de rentas dinerarias) e **ingresos a cuenta** (rentas en especie, sin detracción). **Art. 38:** obligado a repercutir y a soportar la repercusión; el **repercutido no debe nada a la Administración**, pero sí al sujeto pasivo.

TEMA 6

Epígrafe 2 — Sucesores y responsables solidarios y subsidiarios

Los dos bloques de este epígrafe responden a la misma preocupación —que la deuda tributaria no quede sin cobrar— pero con técnicas opuestas. El **sucesor** ocupa el lugar del obligado que ha desaparecido: hay **transmisión** de la obligación. El **responsable** se coloca **junto al** deudor principal, que sigue existiendo y sigue debiendo: no hay transmisión, sino **adición** de un nuevo obligado al pago. Esa diferencia estructural explica casi todas las reglas que siguen.

1. Los sucesores de personas físicas (art. 39)

Artículo 39 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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**.

Cinco reglas gobiernan la sucesión *mortis causa* en el orden tributario:

Primera: se transmiten las obligaciones «pendientes», estén o no liquidadas. El ap. 2 lo dice sin ambages: que la deuda no estuviera liquidada al fallecer el causante no impide la transmisión. Lo determinante es que la obligación estuviera **devengada** —que el hecho imponible se hubiera realizado— antes del fallecimiento, aunque la Administración no hubiera dictado todavía la liquidación.

Segunda: la remisión al Derecho civil. El inciso «sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia» tiene un efecto capital: el heredero que acepta la herencia a **beneficio de inventario** (arts. 1010 y ss. del Código Civil) responde de las deudas tributarias **solo hasta donde alcancen los bienes hereditarios**. Y quien **repudia** la herencia no sucede en nada. La LGT no crea, pues, una responsabilidad ilimitada *ex lege*: se remite al régimen civil de adquisición.

Tercera: los legatarios. La regla general es que el legatario recibe un bien concreto y no responde de las deudas. Pero el art. 39.1 los equipara a los herederos en dos casos: cuando la **herencia se distribuye íntegramente a través de legados** (no hay entonces heredero que responda) y cuando se instituyen **legados de parte alícuota** (el legatario recibe una fracción del caudal, y es sustancialmente asimilable a un heredero).

Cuarta: nunca se transmiten las sanciones. Es la consecuencia directa del principio de **personalidad de la pena**: la sanción castiga una conducta y muere con quien la cometió. El art. 189.1 —la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extingue por el **fallecimiento del sujeto infractor**— y el art. 190.1 —las **sanciones** se extinguen por el fallecimiento de **todos los obligados a satisfacerlas**— refuerzan la misma idea. Nótese el contraste con el art. 40.5, que sí permite exigir las sanciones a los sucesores de personas jurídicas.

Quinta: la obligación del responsable, con una excepción de fecha. Si el causante era **responsable** de una deuda ajena, esa obligación **no** se transmite a sus herederos, **salvo** que el **acuerdo de derivación de responsabilidad se hubiera notificado antes del fallecimiento**. El criterio es la fecha de notificación: notificado antes, la obligación ya se había integrado en el patrimonio del causante y se transmite; notificado después, no hay nada que transmitir.

El **ap. 3** resuelve el hueco temporal entre el fallecimiento y la adquisición de la herencia. Durante ese lapso existe la **herencia yacente**, que es una de las entidades sin personalidad del art. 35.4.

El RGGI perfila la mecánica procedimental.

Artículo 107 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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. [...]
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 [...] **excepto** cuando se trate de **herencias yacentes** debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución **a la herencia yacente**.

MATIZ

Adviértase la asimetría entre **deudas** y **devoluciones** en la sucesión. Para **exigir** la deuda, la Administración puede dirigirse a **cualquiera** de los sucesores (art. 107.2 RGGI), porque la deuda es exigible sin necesidad de repartos previos. Para **devolver**, en cambio, exige que se **acredite la proporción** que a cada uno corresponde (art. 107.6 RGGI), salvo que la herencia yacente esté debidamente identificada, en cuyo caso se abona a ella. La Hacienda cobra de uno, pero no paga a uno solo sin saber a quién corresponde cada parte.

2. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad (art. 40)

Artículo 40 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

El precepto distingue cuatro escenarios, según cómo se extinga la entidad y cómo esté configurada la responsabilidad de sus miembros.

Escenario	Quién sucede	Hasta qué límite	Apartado
Sociedad disuelta y liquidada con responsabilidad limitada (S.A., S.L.)	Socios, partícipes o cotitulares, solidariamente	Cuota de liquidación + percepciones patrimoniales de los dos años anteriores a la disolución que minoren el patrimonio social	40.1, párr. 1.º
Sociedad disuelta y liquidada con responsabilidad no limitada (sociedad colectiva, socios colectivos de la comanditaria)	Socios, partícipes o cotitulares, solidariamente	Íntegramente , sin límite	40.1, párr. 2.º
Extinción o disolución sin liquidación (fusión, escisión) y cesión global del activo y pasivo	Las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la operación	Sin límite específico: hay sucesión universal	40.3

Disolución de funda- ciones y de entidades del art. 35.4	Los destinatarios de los bienes y derechos (fundaciones) o los partícipes o cotitulares (entidades del 35.4)	–	40.4
--	--	---	------

Dos detalles del ap. 1 requieren precisión.

El **primero** es el cómputo del límite en las sociedades de responsabilidad limitada. No se limita a la **cuota de liquidación**: la ley suma las **demás percepciones patrimoniales** recibidas en los **dos años anteriores a la fecha de disolución** *que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones*. La razón es evidente: si el límite fuera solo la cuota de liquidación, bastaría con vaciar la sociedad mediante repartos de dividendos, devoluciones de aportaciones o reducciones de capital durante los dos años previos y disolverla después con un balance a cero. El añadido cierra esa vía.

El **segundo** es la cláusula final «**sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a)**». Significa que el límite del art. 40.1 opera para la **sucesión**, pero no impide que, si los socios **colaboraron en la ocultación o transmisión de bienes** de la sociedad para impedir la actuación de la Administración, se les declare además **responsables solidarios** por esa vía, con el alcance propio del art. 42.2 (hasta el valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar).

Y sobre todo: el **ap. 5** rompe con la regla del art. 39.1. En la sucesión de personas jurídicas, **las sanciones sí son exigibles a los sucesores**, con el mismo límite cuantitativo del ap. 1.

MATIZ

La regla de las **sanciones** es la gran línea divisoria entre los dos artículos: en la sucesión de **personas físicas** (art. 39.1) **en ningún caso** se transmiten; en la de **personas jurídicas y entidades** (art. 40.5) **sí son exigibles** a los sucesores, hasta el límite del ap. 1. Muerte y disolución no se tratan igual porque no son lo mismo: nadie decide morirse para eludir una sanción, pero sí puede decidirse liquidar una sociedad.

EJEMPLO

④ **El límite de los socios de una sociedad limitada disuelta.** *Reformas Levante, S.L.* se disuelve y liquida el **30 de junio de 2026**. Tiene dos socios al 50 %. Tras la liquidación, la Inspección regulariza el Impuesto sobre Sociedades de 2023 y determina una deuda de **90.000 €** y una sanción de **40.000 €**.

Percepciones de cada socio:

Concepto	Fecha	Socio A	Socio B
Dividendo repartido	marzo 2025	30.000 €	30.000 €
Devolución de aportaciones	octubre 2025	10.000 €	—
Dividendo repartido	febrero 2023 (más de 2 años antes)	25.000 €	25.000 €
Cuota de liquidación	junio 2026	15.000 €	15.000 €

Cálculo del límite del art. 40.1 (cuota de liquidación + percepciones de los **dos años anteriores** a la disolución, esto es, desde el 30 de junio de 2024):

- **Socio A:** $15.000 + 30.000 + 10.000 = 55.000 \text{ €}$. El dividendo de febrero de 2023 **no computa**: queda fuera de la ventana de dos años.
- **Socio B:** $15.000 + 30.000 = 45.000 \text{ €}$.

Consecuencias: la deuda de 90.000 € y **también la sanción** de 40.000 € (art. 40.5) son exigibles a los socios **solidariamente**, pero cada uno solo hasta su límite. La Administración puede exigir a A hasta 55.000 € y a B hasta 45.000 €, con un tope conjunto efectivo de 100.000 €, insuficiente para cubrir los 130.000 € totales. Si además se acreditara que los socios **colaboraron en vaciar la sociedad** para impedir el cobro, cabría declararlos **responsables solidarios** del art. 42.2.a), cuyo alcance se mide de otro modo: el valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar.

3. La responsabilidad tributaria: concepto, alcance y derivación (art. 41)

Con el art. 41 se abre la **Sección 3.^a** del capítulo, dedicada a los **responsables tributarios**.

Artículo 41 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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, *cundo* 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. [...]

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**.

Reserva de ley (ap. 1). Solo una norma con rango de ley puede crear supuestos de responsabilidad. El precepto identifica además a los **deudores principales** por remisión al art. 35.2: contribuyentes, sustitutos, retenedores, obligados a pagos fraccionados e ingresos a cuenta, etc.

Presunción de subsidiariedad (ap. 2). «Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será **siempre subsidiaria**». Es una regla de cierre: ante la duda, subsidiaria. La solidaridad exige declaración legal expresa.

Alcance (ap. 3). La responsabilidad se extiende a la **totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario**, es decir, a la cuota más, en su caso, los intereses y recargos que ya integrasen la deuda del deudor principal en ese momento —pero **no** al recargo de apremio ni a los intereses del período ejecutivo devengados por el deudor principal, porque la mora es de este—. Al responsable se le abre su propio período voluntario de pago; si lo deja transcurrir sin ingresar, es entonces cuando nacen **sus** recargos e intereses ejecutivos. La excepción es el art. 42.2, cuyo alcance no se mide por la deuda sino por el **valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar**.

Sanciones (ap. 4). Regla: **la responsabilidad no alcanza a las sanciones**. Excepción: los casos que la ley señale, que en la propia LGT son los arts. 42.1.a), 42.1.c) —cuando no se ha solicitado el certificado del art. 175.2—, 42.2 (que expresamente incluye las sanciones), 43.1.a), 43.1.c) para las posteriores al concurso o liquidación, 43.1.g) y 43.1.h). El resto de los párrafos del ap. 4 articulan un régimen de **reducciones** con la siguiente lógica: si el deudor principal se benefició de la reducción por conformidad del **art. 188.1.b)**, la deuda que se deriva se calcula **sin** esa reducción, y se ofrece al responsable **su propio trámite de conformidad** para que pueda ganarla él; además, al responsable se le aplica la reducción del **art. 188.3** (por pronto pago y no impugnación). Ninguna de estas reducciones opera, en cambio, en los supuestos del **art. 42.2**, cuya naturaleza es puramente recaudatoria.

Procedimiento de derivación (ap. 5). Es el corazón práctico del precepto. Para exigir la deuda al responsable hace falta:

1. Un **acto administrativo** expreso de declaración de responsabilidad.
2. **Audiencia previa** al interesado.
3. Que el acto determine el **alcance y la extensión** de la responsabilidad.
4. Tramitación conforme a los **arts. 174 a 176 LGT**: el art. 174 recoge las **disposiciones generales** (competencia, momento, contenido de la notificación y régimen de recursos), el art. 175 el **procedimiento frente a responsables solidarios** y el art. 176 el **procedimiento frente a responsables subsidiarios**.
5. Y, **solo para los subsidiarios**, la **previa declaración de fallido** del deudor principal y de los responsables solidarios.

Antes incluso de declarar la responsabilidad, la Administración puede adoptar las **medidas cautelares del art. 81** y desplegar las facultades de investigación de los **arts. 142** (inspección) y **162** (recaudación).

Reembolso (ap. 6). Pagada la deuda, el responsable tiene **derecho de reembolso frente al deudor principal**, «en los términos previstos en la legislación civil». Es, otra vez, una acción de Derecho privado que no involucra a la Hacienda.

MATIZ

Declaración de fallido no significa que el deudor no tenga absolutamente nada: significa que se ha declarado **insolvente** por desconocerse bienes o derechos embargables realizables, conforme al **Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR)**, que regula en su art. 61 la declaración de crédito incobrable y de deudor fallido. Y esa declaración **no cierra el expediente para siempre**: si posteriormente se conoce la solvencia sobrevenida del deudor, el crédito puede **rehabilitarse**. La declaración de fallido es requisito **solo** para derivar a los **subsidiarios** (art. 41.5, párr. 2.º); al responsable **solidario** se le puede exigir el pago sin haber declarado fallido a nadie, bastando con que haya transcurrido el período voluntario del deudor principal (art. 175.1).

4. Los responsables solidarios (art. 42)

Artículo 42.1 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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**.

Las tres letras del ap. 1 responden a fundamentos distintos. La letra a) es **sancionadora**: castiga a quien causa o colabora **activamente** en la infracción, y por eso su responsabilidad alcanza también la **sanción**. Nótese el adverbio: no basta una colaboración pasiva o negli-

gente, se exige conducta activa y culpable. La letra **b)** es de **participación patrimonial**: los partícipes o cotitulares de las entidades del art. 35.4 responden **en proporción a sus participaciones** —no solidariamente entre sí por el todo— y solo de las **obligaciones materiales** de la entidad, no de las formales. La letra **c)** es de **garantía objetiva de la actividad**: quien adquiere una empresa en marcha adquiere también, dentro de ciertos límites, su historial fiscal.

La letra c) es la de mayor calado práctico y la que más matices incorpora:

- **Alcance amplio del hecho determinante**: «suceder **por cualquier concepto** en la **titularidad o ejercicio**» de explotaciones o actividades económicas. Cubre la compra-venta de empresa, la cesión, el arrendamiento del negocio en marcha, la aportación no dineraria y cualquier fórmula por la que la actividad continúe en otras manos.
- **Se extiende a retenciones e ingresos a cuenta** practicados o que se hubieran debido practicar.
- **Se limita mediante certificado**. El art. 175.2 LGT permite a quien pretende adquirir la explotación —con la **conformidad del titular actual**— solicitar de la Administración una **certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias** derivadas de su ejercicio. La Administración debe expedirla en el plazo de **tres meses**. Obtenida, la responsabilidad del adquirente queda **limitada a lo que en ella conste**. Y si la certificación se expide **sin mencionar deudas o no se facilita en plazo**, el solicitante queda **exento** de esta responsabilidad. Es, con diferencia, la cautela más importante de toda operación de compra de negocio.
- **Si no se solicita el certificado, la responsabilidad alcanza también las sanciones**. El legislador convierte así el certificado en un incentivo poderoso.
- **Tres exclusiones**: los adquirentes de **elementos aislados** (salvo que las adquisiciones permitan la **continuación** de la actividad, cláusula antielusión que impide trocar la empresa para escapar), la **sucesión por causa de muerte** (que va por el art. 39) y las adquisiciones de explotaciones de un **deudor concursado** realizadas **dentro del procedimiento concursal** (para no lastrar la venta de unidades productivas en el concurso).

EJEMPLO

⑤ **Sucesión en la actividad económica: con certificado y sin certificado.**

Panadería El Molino, S.L. traspasa su obrador, su clientela, sus dos hornos y su rótulo a *Horno Nuevo, S.L.*, que continúa la misma actividad en el mismo local desde el **1 de septiembre de 2026**. La transmitente arrastra deudas tributarias por **60.000 €** (IVA e IRPF de retenciones no ingresadas de 2024 y 2025) y una sanción de **25.000 €** pendiente de imponer.

Escenario	Actuación del adquirente	Alcance de su responsabilidad (art. 42.1.c)
A. No pide el certificado	Compra sin más	Responde de los 60.000 € de deudas y también de la sanción de 25.000 € : total 85.000 €
B. Pide el certificado (art. 175.2) y la AEAT lo expide en 3 meses con 60.000 €	Solicita con la conformidad del transmitente	Responde solo de los 60.000 € que constan en la certificación. No responde de la sanción
C. Pide el certificado y la AEAT lo expide sin mencionar deudas	Igual	Queda exento de esta responsabilidad
D. Pide el certificado y la AEAT no contesta en 3 meses	Igual	Queda exento : el silencio libera al solicitante

El apartado 2 del art. 42 recoge una familia de responsables de naturaleza distinta: no responden por haber colaborado en el incumplimiento **material**, sino por haber **entorpecido el cobro**. Son los llamados responsables **recaudatorios**.

Artículo 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Responsables solidarios por obstaculizar el cobro

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 hubie-

ran 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.

Tres notas distinguen al art. 42.2 de todo lo demás:

- **El alcance no es la deuda, sino el valor de los bienes.** Se responde «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar». Puede ser inferior a la deuda —y entonces se responde solo de esa cantidad— o muy superior, y entonces el tope efectivo es la deuda.
- **Incluye expresamente las sanciones y el recargo e interés de demora del período ejecutivo.** Es la única modalidad de responsabilidad que abarca el recargo de apremio del deudor principal, precisamente porque el daño causado es un daño **al cobro** en fase ejecutiva.

- **No le son aplicables las reducciones** del art. 41.4 (art. 41.4, último párrafo), ni cabe impugnar las liquidaciones, sino solo el alcance global (art. 174.5).

5. Los responsables subsidiarios (art. 43)

Artículo 43.1 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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** *cuan-*
do 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. [...]

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**.

Los ocho supuestos pueden ordenarse en cuatro familias:

Familia	Letras	Fundamento
Administradores	a) por infracción · b) por cese de actividad	Incumplimiento de los deberes propios del cargo
Gestores de situaciones concursales o liquidatorias	c) administración concursal y liquidadores	No realizar las gestiones necesarias para el cumplimiento
Adquirentes y auxiliares	d) bienes afectos (art. 79) · e) representantes aduaneros · f) contratistas y subcontratistas	Garantía objetiva ligada al bien, a la representación o a la cadena de contratación
Levantamiento del velo	g) sociedades pantalla controladas por el responsable · h) sociedades pantalla que controlan al obligado	Uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica

Merecen comentario particular cuatro de ellos.

Administradores por infracción (letra a). Exigen tres requisitos acumulativos. Primero, que la **persona jurídica haya cometido una infracción tributaria**. Segundo, que el sujeto sea **administrador de hecho o de derecho** —la ley equipara ambos, para alcanzar al «administrador en la sombra» que gobierna sin figurar en el Registro—. Y tercero, que concurra alguna de las **tres conductas** tipificadas: no realizar los actos necesarios de su incumbencia, consentir el incumplimiento de sus subordinados o adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones. Su responsabilidad **alcanza a las sanciones**, porque hay reproche de conducta.

Administradores por cese (letra b). Aquí **no hace falta infracción alguna**: basta que la persona jurídica haya **cesado en sus actividades** —el llamado cierre de hecho, sin liquidación ordenada— y queden obligaciones **devengadas y pendientes** en el momento del cese, siempre que el administrador **no hubiera hecho lo necesario para su pago** o hubiera adoptado medidas causantes del impago. Correlativamente, y a diferencia de la letra a), esta responsabilidad **no se extiende a las sanciones**, salvo que se aplique otro título.

Contratistas y subcontratistas (letra f). Es la responsabilidad de la cadena de contratación, pensada especialmente para la construcción y los servicios. Su perímetro es estrecho pero su cuantía puede ser enorme. Solo alcanza a: obras o servicios correspondientes a la **actividad económica principal** del pagador; y solo por **tributos repercutibles (IVA)** o **cantidades retenibles** (retenciones de IRPF), en la **parte que corresponda** a esas obras o servicios. La exoneración se articula mediante un **certificado específico de estar al corriente**, con dos plazos que hay que memorizar: vale durante los **12 meses anteriores** al pago de cada factura, y la Administración debe emitirlo o denegarlo en **tres días** desde la solicitud. La responsabilidad se **limita al importe de los pagos** hechos sin certificado vigente.

Levantamiento del velo (letras g y h). Incorporadas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal, positivizan la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo. La letra **g)** mira **hacia abajo** —quien controla la sociedad pantalla responde de las deudas de esta—. La letra **h)** mira **hacia arriba** —la sociedad pantalla responde de las deudas de quien la controla—. En ambos casos se exige acreditar dos cosas: el uso **abusivo o fraudulento** de

la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal, y la concurrencia de **unicidad de personas o esferas económicas** o de **confusión o desviación patrimonial**. Y en ambos casos la responsabilidad **se extiende a las sanciones**.

El apartado 2 añade un supuesto autónomo, incorporado por la Ley 7/2012, dirigido contra una práctica muy concreta: declarar sin ingresar de forma sistemática.

Artículo 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Administradores y autoliquidaciones presentadas sin ingreso

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. [...]

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. [...]

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.

Los dos umbrales cuantitativos del ap. 2 son los datos que hay que fijar: la **mitad o más** de las autoliquidaciones del año natural presentadas sin ingreso (reiteración), y un ingreso total que **no supere el 25 %** del sumatorio de las cuotas autoliquidadas (para considerar que se presentó «sin ingreso» pese a haber pagos parciales). No computan las autoliquidaciones con **aplazamiento o fraccionamiento concedido**, salvo incumplimiento posterior —y nunca computan las concedidas con **garantía debidamente formalizada**—.

EJEMPLO

⑥ **Derivación a un administrador por cese de actividad (art. 43.1.b).** *Instalaciones Duero, S.L.* dejó de operar de hecho en **marzo de 2025**: cerró el almacén, despidió a la plantilla y dejó de facturar, pero nunca se disolvió ni se liquidó formalmente. En el momento del cese quedaban pendientes **48.000 €** de IVA de los trimestres de 2024 y **12.000 €** de retenciones de IRPF, deudas **devengadas** antes del cese. El administrador único, don Luis, en lugar de destinar la tesorería restante al pago de esas deudas, la empleó en cancelar un préstamo personal que él mismo había avalado.

Requisitos que la Administración debe acreditar:

Requisito del art. 43.1.b	Concurrencia en el caso
Persona jurídica que cesa en sus actividades	Cierre de hecho en marzo de 2025
Obligaciones devengadas y pendientes en el momento del cese	48.000 € IVA + 12.000 € retenciones = 60.000 €
Condición de administrador de hecho o de derecho	Don Luis, administrador único inscrito
No haber hecho lo necesario para su pago (o haber causado el impago)	Destinó la tesorería a un crédito propio en vez de a la deuda tributaria

Procedimiento (arts. 41.5 y 176 LGT):

1. Vencido el **período voluntario** de la sociedad, la **Dependencia de Recaudación** intenta el cobro en vía ejecutiva.
2. Al no hallarse bienes realizables, se dicta **declaración de fallido** del deudor principal (art. 61 RGR) y, en su caso, de los responsables solidarios que existieran. **Sin este paso no cabe derivar.**
3. Se dicta **acuerdo de inicio** del expediente de derivación y se abre **trámite de audiencia** al interesado, con puesta de manifiesto del expediente.
4. Se dicta el **acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria**, que debe expresar el **presupuesto de hecho habilitante**, las **liquidaciones** a las que alcanza y el **alcance y extensión** de la responsabilidad (arts. 41.5 y 174.4).
5. Notificado, se abre al responsable su **período voluntario de pago** del art. 62.2 LGT. Si no ingresa, se inicia su período ejecutivo con los recargos del art. 28.

Alcance: **60.000 €** de deuda. Las **sanciones no se derivan** por esta letra b) — a diferencia de la letra a)—, porque aquí no se le reprocha una infracción de la sociedad, sino la desatención del deber de pago al cesar. Si además se acreditara que la sociedad cometió infracciones y que don Luis no hizo lo necesario para evitarlas, cabría acudir a la letra a), y entonces **sí** se extendería a las sanciones.

MATIZ

Tres conceptos que se confunden con facilidad y que responden a preguntas distintas. El **sucesor** ocupa el lugar de un obligado que **ha dejado de existir** (arts. 39 y 40): hay **transmisión**. El **responsable** se coloca **junto al** deudor principal, que **sigue existiendo** (art. 41.1): hay **adición**. Y el **sustituto** ocupa el lugar del contribuyente **desde el origen**, por imposición de la ley (art. 36.3): hay **desplazamiento**. Las tres figuras se resuelven con la misma pregunta: ¿el deudor original sigue debiendo? Si desapareció, sucesión. Si sigue debiendo y hay otro al lado, responsabilidad. Si nunca fue interlocutor de la Hacienda porque la ley puso a otro en su lugar, sustitución.

RECUERDA

Sucesores. Personas físicas (art. 39): las obligaciones pendientes pasan a **herederos** (y a **legatarios** si la herencia se distribuye por legados o hay legado de parte alícuota), con remisión al Derecho civil. **Nunca** se transmiten las **sanciones**, ni la obligación del responsable **salvo** derivación notificada **antes del fallecimiento**. Herencia yacente: actúa su **representante**. Personas jurídicas (art. 40): responsabilidad limitada → socios solidariamente hasta la **cuota de liquidación + percepciones de los 2 años anteriores**. Responsabilidad no limitada → **íntegramente**. Sin liquidación (fusión, escisión, cesión global) → a los sucesores o beneficiarios. Aquí las **sanciones SÍ** se exigen (art. 40.5). **Responsables** (art. 41): por **ley, junto a** los deudores principales, **subsidiaria salvo** precepto expreso, alcance = deuda exigida en **período voluntario, no** las sanciones salvo excepciones, derivación mediante **acto administrativo con audiencia previa** (arts. 174-176) y, para los **subsidiarios**, previa **declaración de fallido** del deudor principal y de los solidarios. **Solidarios** (art. 42): causantes o colaboradores en la infracción (con sanción), partícipes del 35.4 en proporción, **sucesores de actividad** (limitable por el **certificado del art. 175.2**, 3 meses), y los recaudatorios del **42.2** (hasta el valor de los bienes que se hubieran podido embargar, con sanciones y recargo ejecutivo). **Subsidiarios** (art. 43): administradores por **infracción** (con sanciones) o por **cese**, administración concursal y liquidadores, adquirentes de **bienes afectos** (art. 79), **representantes aduaneros** (sin alcanzar la deuda aduanera), **contratistas y subcontratistas** (certificado válido **12 meses**, emitido en **3 días**), **levantamiento del velo** (g y h, con sanciones) y administradores con autoliquidaciones sin ingreso reiteradas (**mitad o más** en el año natural; ingresos que no superen el **25 %**).

TEMA 6

Epígrafe 3 — Capacidad de obrar, representación y domicilio fiscal

Identificado *quién* está obligado, restan dos preguntas de orden práctico: **cómo actúa** ante la Administración —por sí mismo o a través de otro— y **dónde se le localiza**.

1. La capacidad de obrar en el orden tributario (art. 44)

Artículo 44 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

El precepto opera por **ampliación**: parte de la capacidad de obrar reconocida por el Derecho común («además de las personas que la tengan conforme a derecho») y le añade un supuesto propio. La regla es de una lógica impecable: **si el ordenamiento permite a un menor o a una persona con la capacidad modificada ejercer por sí una determinada actividad, también le permite gestionar por sí las consecuencias tributarias de esa actividad**. La capacidad tributaria sigue a la capacidad sustantiva.

De ahí que el ámbito de la ampliación esté **acotado**: no es una capacidad general, sino la referida a «las relaciones tributarias **derivadas de las actividades** cuyo ejercicio les esté permitido». El menor de dieciséis años que trabaja legalmente por cuenta propia o

ajena puede, por sí mismo, presentar la declaración del IRPF correspondiente a esos rendimientos; ese mismo menor no adquiere por ello capacidad para gestionar la tributación de los bienes que administra su representante legal.

El RGGI añade una regla temporal importante.

Artículo 110.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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**.

MATIZ

Capacidad de obrar tributaria no es capacidad jurídica. La capacidad jurídica —la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones— la tienen todas las personas, y también, por decisión legal, las entidades del art. 35.4. La **capacidad de obrar** es la aptitud para ejercitarlos válidamente por sí mismo. El art. 44 solo se ocupa de la segunda, y solo para **ampliarla** en el terreno acotado de las actividades que el interesado puede ejercer sin asistencia. Donde no llega, entra el art. 45.

2. La representación legal (art. 45)

Artículo 45 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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*.

Los tres apartados cubren tres realidades distintas. El **ap. 1** es la regla común para las personas físicas sin capacidad de obrar. El **ap. 2** resuelve la representación de las personas jurídicas con un criterio **temporal** de gran relevancia práctica: representa quien sea titular del órgano **en el momento en que se producen las actuaciones**, no quien lo fuera cuando se devengó la deuda. Y el **ap. 3** construye para las entidades sin personalidad una **cascada de tres escalones**, pensada para que nunca falte interlocutor:

1. **Representante designado**, siempre que la designación se acredite **de forma fehaciente**.
2. En su defecto, quien **aparentemente ejerza la gestión o dirección** —criterio de apariencia, para que la entidad no pueda escudarse en la falta de nombramiento—.
3. En último término, **cualquiera de sus miembros o partícipes**.

3. La representación voluntaria (art. 46)

Artículo 46 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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 [...].

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.

El sistema del art. 46 gradúa la exigencia de acreditación **según la gravedad del acto**, de menos a más:

Tipo de actuación	Régimen de la representación	Apartado
Actos de mero trámite	Se presume concedida	46.3
Actos graves (recursos, desistimiento, renuncia de derechos, reconocimiento de obligaciones, solicitud de devolución de ingresos indebidos o reembolsos, y todo aquello que requiera firma del obligado en los títulos III a VII)	Debe acreditarse por medio válido en Derecho con constancia fidedigna , o por comparecencia personal	46.2
Presentación telemática en colaboración social	El presentador actúa con la representación necesaria; la Administración puede requerir su acreditación en cualquier momento	46.4
Restantes actuaciones	Acreditación en la forma que fije el reglamento	46.5

Concurrencia de varios titulares	Se presume otorgada a cualquiera de ellos, salvo manifestación expresa; la liquidación se notifica a todos	46.6
---	--	------

MATIZ

El art. 46.6 remite «al apartado 6 del artículo 35», pero el texto consolidado de la LGT advierte en nota que se trata del **actual apartado 7** del art. 35: la numeración del art. 35 cambió al añadirse el apartado sobre asistencia mutua, y la remisión del art. 46.6 quedó sin actualizar. La regla material, en todo caso, es la que se ha expuesto: en la concurrencia de titulares del art. 35.7 se **presume** otorgada la representación a cualquiera de ellos, aunque la liquidación deba **notificarse a todos**.

El plazo de subsanación del defecto de poder del art. 46.7 es de 10 días. Su lógica es anti-formalista: el acto no se anula por un defecto de poder, sino que se abre una **oportunidad de subsanación**. El RGGI precisa el cómputo y añade el efecto del incumplimiento.

Artículo 112.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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.

El art. 111 RGGI, por su parte, enumera cuándo se entiende **otorgada** la representación a los efectos del art. 46.2 LGT: cuando conste **inscrita y vigente en un registro público**, cuando conste en **documento público o privado con firma legitimada notarialmente**, cuando se otorgue por **comparecencia personal** documentada en diligencia, cuando conste en el **documento normalizado** aprobado por la Administración —en cuyo caso el representante responde con su firma de la autenticidad de la de su representado— o cuando conste en **documento emitido por medios electrónicos** con las garantías establecidas.

4. La representación de personas o entidades no residentes (art. 47)

Artículo 47 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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.

El precepto es cauteloso: la designación de representante **no es una obligación general** de todo no residente, sino solo de aquellos casos en que «lo establezca **expresamente** la normativa tributaria» —señaladamente, el art. 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes—. La redacción vigente procede de la Ley 11/2021, que suavizó el régimen anterior.

El RGGI resuelve qué ocurre si el no residente **incumple** ese deber, mediante una escala de sustitutos.

Artículo 109 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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** [...], la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el **depositario o gestor** de los bienes o derechos de los obligados tributarios.

5. El domicilio fiscal (art. 48)

El domicilio fiscal es la pieza que cierra el capítulo, y no es un dato menor de fichero: de él dependen la **competencia territorial** de los órganos de la AEAT, el **lugar de las notificaciones**, la **Administración competente** cuando concurren la estatal y una foral o autonómica y, en el ámbito de la inspección, el **lugar de las actuaciones**.

Artículo 48 de la Ley 58/2003 (LGT) · 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 [...] 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**.

El criterio general es doble. Para las **personas físicas**, la **residencia habitual**. Para las **personas jurídicas**, el **domicilio social**, pero condicionado: solo vale si en él está **efectivamente centralizada** la gestión administrativa y la dirección de los negocios. La ley huye así del domicilio meramente formal —el buzón registral— y persigue la **sede real de dirección**. Si no coinciden, prevalece la realidad. Y si tampoco esa realidad puede determinarse, entra el criterio de cierre: el lugar donde radique el **mayor valor del inmovilizado**. Para la **persona física empresaria o profesional**, la ley abre una **facultad** de la Administración (dice «podrá considerar»): situar el domicilio donde esté centralizada la gestión de las actividades, en lugar de en la residencia habitual. El requisito —desarrollar «principalmente» actividades económicas— lo cuantifica el reglamento.

Artículo 113 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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.

El **ap. 3 del art. 48 LGT** contiene la regla que más consecuencias prácticas genera: el cambio de domicilio **no produce efectos** frente a la Administración **hasta que se comunica**. El contribuyente que se muda y calla sigue, a efectos tributarios, donde estaba —con todo lo que ello implica en materia de notificaciones—. Y, aun comunicado el cambio, los procedimientos **iniciados de oficio con anterioridad** pueden continuar tramitándose por el órgano del **domicilio inicial**, siempre que las notificaciones se practiquen conforme al art. 110 LGT.

Los **plazos** de comunicación no están en la Ley: los fija el RGGI, y son dos, distintos según el obligado.

Artículo 17 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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 [...].

[...] *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 [...].

Obligado	Plazo	Cauce
Personas físicas incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores	Un mes	Declaración censal de modificación (art. 10 RGGI)
Personas jurídicas y demás entidades	Un mes	Declaración censal de modificación (art. 10 RGGI)
Personas físicas no incluidas en ese censo	Tres meses	Modelo de declaración que se apruebe, o el propio modelo

		de autoliquidación si su plazo vence antes
--	--	--

EJEMPLO

⑦ **El domicilio fiscal de una persona jurídica: domicilio social frente a dirección efectiva.** *Textiles del Sur, S.A.* tiene su **domicilio social** inscrito en el Registro Mercantil de **Sevilla**, en un despacho de un gestor donde solo se recibe correspondencia. Toda la actividad —consejo de administración, dirección financiera, contabilidad, contratación y firma— se lleva desde una nave de **Zaragoza**, donde además está el 90 % de su inmovilizado. La sociedad tiene también una delegación comercial en **Valencia**.

Aplicación escalonada del art. 48.2.b):

Paso	Regla	Resultado
1.º	Domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios	Sevilla no cumple la condición: allí no se gestiona ni se dirige nada
2.º	«En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección»	Zaragoza
3.º	Criterio de cierre (mayor valor del inmovilizado), solo si los anteriores fallan	No se llega a aplicar; y de aplicarse, también apuntaría a Zaragoza

Domicilio fiscal: **Zaragoza**. Consecuencias inmediatas: la competencia corresponde a la **Delegación de la AEAT de Zaragoza**, allí se practican las notificaciones y allí se desarrollan las actuaciones inspectoras.

RECUERDA

Art. 44: la capacidad de obrar tributaria **amplía** la del Derecho común: la tienen menores e incapacitados respecto de las actividades que pueden ejercer **sin asistencia**, salvo que la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de esos mismos derechos. **Art. 45:** representación **legal** —por los incapaces, sus representantes; por las personas jurídicas, los titulares de sus órganos **en el momento de la actuación**, y por las entidades del 35.4, el representante acreditado fehacientemente, en su defecto quien **aparentemente** gestione y, en último término, **cualquier miembro**—. **Art. 46:** representación **voluntaria** —presunta en los **actos de mero trámite** y en la concurrencia de titulares; **acreditada** para recursos, desistimiento, renuncia, reconocimiento de obligaciones y devoluciones de ingresos indebidos; subsanación del poder en **10 días**—. **Art. 47:** los **no residentes** designan representante **solo cuando la normativa lo establezca expresamente**. **Art. 48:** domicilio fiscal = **lugar de localización**. Personas físicas, **residencia habitual** (o sede de gestión si desarrollan principalmente actividades económicas: **más de la mitad** de la base imponible general, art. 113 RGGI); personas jurídicas y entidades del 35.4, **domicilio social si allí está la gestión y dirección efectivas**, y si no, donde estén; cierre por **mayor valor del inmovilizado**. El cambio **no produce efectos hasta comunicarlo: un mes** para empresarios, profesionales, retenedores y entidades; **tres meses** para las demás personas físicas (art. 17 RGGI).

TEMA 6

Epígrafe 4 — La declaración censal y el deber de expedir y entregar facturas

1. El marco legal: las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT

Las dos obligaciones que cierran el Tema —**declarar en el censo** y **expedir y entregar facturas**— no son obligaciones de pago. Pertenecen a la categoría de las **obligaciones tributarias formales**, definidas en el art. 29 LGT como aquellas que, *sin* tener carácter pecuniario, impone 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.

Artículo 29.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Obligaciones tributarias formales

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** [...].

- 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 [...].
- 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**.

Este epígrafe se ocupa de las letras **a)** y **b)** —censo y NIF— y de la letra **e)** —facturación—. Y la regla de atribución que atraviesa todo el epígrafe es esta: **la Ley impone el deber; el Reglamento fija la cifra, el plazo y el formato**. El art. 29.3 LGT remite expresamente al desarrollo reglamentario, que es el **RD 1065/2007 (RGGI)** para censos y NIF, y el **Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre**, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, para las facturas.

2. Los censos tributarios (arts. 2 a 8 RGGI)

El censo es el registro administrativo que da existencia formal al obligado tributario ante la Administración: es su **puerta de entrada** al sistema. El RGGI lo regula en el Capítulo I de su Título II.

Artículo 2 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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) **Número 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. [...]

Nótese que los **cuatro datos mínimos** del ap. 2 son exactamente los del Epígrafe 3: identificación, **NIF** y **domicilio fiscal**. El censo es, literalmente, la materialización administrativa de todo lo anterior.

En el ámbito estatal, el art. 3 RGGI construye una estructura de **círculos concéntricos**.

Artículo 3.1 y 3.2 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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 [...].

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**.

[...] El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores **formará parte del Censo de Obligados Tributarios**.

El **Censo de Obligados Tributarios** es el más amplio: lo integra **todo el que deba tener NIF**. Dentro de él se aloja el **Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores**, más estrecho, y de este cuelgan a su vez varios **registros especiales** regulados en los apartados siguientes del art. 3: el **Registro de operadores intracomunitarios (ROI)**, formado por quienes tienen asignado el NIF-IVA del art. 25 RGGI; el **Registro de devolución mensual (REDEME)**; el **Registro de grandes empresas** y, entre los añadidos más recientes, 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 (art. 3.7) y los registros de **operadores de plataforma**.

De todos ellos, solo el Registro de grandes empresas lleva una cifra en el reglamento (6.010.121,04 €).

Artículo 3.5 del RD 1065/2007 (RGGI) · Registro de grandes empresas

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**, calcu-

lado 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**.

MATIZ

Adviértase el juego de las exclusiones del art. 3.2.a). Quien realiza **exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos de IVA** (art. 20.uno.23.º de la Ley 37/1992) —el arrendamiento de vivienda, típicamente— **no** entra en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, siempre que su actividad no constituya actividad empresarial conforme al IRPF. Tampoco entran quienes hacen entregas ocasionales de **medios de transporte nuevos** exentas ni determinadas adquisiciones intracomunitarias exentas. Pero todos ellos siguen estando, por supuesto, en el **Censo de Obligados Tributarios**, porque todos deben tener NIF. Confundir ambos censos es confundir el todo con la parte.

3. Las declaraciones censales: alta, modificación y baja (arts. 9 a 16 RGGI)

El censo se mantiene vivo gracias a tres declaraciones. La regla mnemotécnica es sencilla y no falla: **el alta es previa** —antes de empezar—; **la modificación y la baja son posteriores** —un mes desde el hecho—, con la excepción del fallecimiento.

Artículo 9.1, 9.3 y 9.4 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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.

[...]

3. Asimismo, esta declaración servirá para los siguientes fines:

- a) **Solicitar la asignación del número de identificación fiscal provisional o definitivo** [...]. 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. [...]

- g) Solicitar la inclusión en el **Registro de operadores intracomunitarios**. [...]

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.

El segundo párrafo del art. 9.4 tiene consecuencias prácticas notables: el «comienzo de la actividad» se anticipa a los **actos preparatorios** —una compra de existencias, el pago de una fianza, la contratación de un empleado—. No hace falta haber vendido nada para que la actividad haya comenzado.

Artículo 10.1 y 10.4 del RD 1065/2007 (RGGI) · Declaración de modificación

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.

[...]

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: [normativa propia de cada tributo con plazos específicos; nuevos sectores diferenciados, con presentación **anterior** al inicio; cambio de período de liquidación, antes del vencimiento de la primera declaración periódica afectada; inclusión en el ROI, con anterioridad a que se produzcan las circunstancias; plazos especiales del Ministro].

El art. 10.2.a) precisa que esta declaración es el cauce para **comunicar el cambio de domicilio fiscal** del art. 48.3 LGT por las personas jurídicas y entidades y por las personas físicas incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores: conforme al art. 17 RGGI.

Artículo 11.2, 11.3 y 11.4 del RD 1065/2007 (RGGI) · Declaración de baja

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 [...].

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**.

[...]

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.

Los plazos censales, en limpio:

Declaración	Plazo	Norma
-------------	-------	-------

Alta	Con anterioridad al inicio de la actividad, de las operaciones o del nacimiento de la obligación de retener	art. 9.4 RGGI
Modificación	Un mes desde que se producen los hechos (con excepciones tasadas)	art. 10.4 RGGI
Baja	Un mes desde el cese	art. 11.2 RGGI
Baja por disolución de sociedad	Un mes desde la cancelación efectiva de los asientos en el Registro Mercantil	art. 11.3 RGGI
Baja por fallecimiento	Seis meses desde el fallecimiento, a presentar por los herederos	art. 11.4 RGGI

Adviértase el hilo que une este precepto con el Epígrafe 2: la declaración de baja debe **identificar a los sucesores** de los arts. 39 y 40 LGT. El censo es también el instrumento por el que la Administración averigua a quién dirigirse cuando el obligado desaparece.

Cierran el bloque cuatro reglas de gestión:

- **Art. 12 RGGI:** la asignación del NIF provisional determina el **alta automática** en el Censo de Obligados Tributarios y, si concurren las circunstancias del art. 3.2, en el de Empresarios.
- **Art. 13 RGGI:** el **modelo, lugar y plazo** de presentación los fija el Ministro, salvo que el plazo esté ya en el reglamento. Es importante atribuirlo bien: el RGGI **no contiene el número del modelo**. Los modelos censales —**036**, declaración censal general, y en su día el **037** simplificado— los aprobó la **Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril**, no el reglamento; y el 037 figura hoy suprimido en el texto vigente de esa Orden, absorbido por el 036.
- **Art. 14 RGGI:** la presentación de la declaración censal **sustituye** a la declaración de comienzo, modificación o cese a efectos de IVA, al **parte de alta en el índice de entidades** del Impuesto sobre Sociedades y, para los exentos del IAE, a las declaraciones específicas de ese impuesto.
- **Art. 15 RGGI:** las declaraciones censales pueden realizarse mediante el **Documento Único Electrónico (DUE)** en los casos en que la normativa lo autorice.

4. El número de identificación fiscal (arts. 18 a 28 RGGI)

El art. 29.2.b) LGT impone «solicitar y utilizar» el NIF. Todo lo demás —quién debe tenerlo, cómo se compone, cómo se solicita, en qué plazo se asigna y en qué operaciones hay que consignarlo— es **reglamentario**.

Artículo 18 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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**.

Personas físicas. El régimen distingue por nacionalidad y por disponibilidad de documento de identidad.

Artículo 19 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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 [...].
2. Los **españoles** que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y **no estén obligados a obtener el docu-**

mento nacional de identidad por residir en el extranjero o por ser menores de 14 años, deberán obtener un número de identificación fiscal propio. [...] 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**.

[...]

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 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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 [...].
2. Las personas físicas que carezcan de la nacionalidad española y **no dispongan del número de identidad de extranjero** [...] 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 [...], siete caracteres alfanuméricos y un carácter de verificación alfabético.

Sujeto	NIF	Norma
Persona física española con DNI	El número del DNI + carácter de verificación (letra)	art. 19.1 RGGI
Español sin obligación de DNI, residente en el extranjero	NIF con letra inicial L + 7 caracteres alfanuméricos + verificación	art. 19.2 RGGI
Español menor de 14 años residente en España, sin DNI	NIF con letra inicial K + 7 caracteres alfanuméricos + verificación	art. 19.2 RGGI
Persona física extranjera con NIE	El NIE	art. 20.1 RGGI
Persona física extranjera sin NIE	NIF asignado por la Administración con letra inicial M	art. 20.2 RGGI

En los dos casos de asignación directa, si el interesado **no lo solicita**, la Administración puede **de oficio** darle de alta en el Censo de Obligados Tributarios y asignarle el NIF. Y el art. 21 RGGI ordena la convivencia entre números: el NIF asignado por la Administración vale **en tanto** su titular no obtenga DNI o NIE; obtenido este, debe comunicarlo en el plazo de **dos meses** a la Administración y a las demás personas o entidades ante las que deba constar; y si se detecta que alguien dispone simultáneamente de ambos, **prevalece el DNI o el NIE**.

MATIZ

Las letras **L** y **K** del art. 19.2 **no** son el NIF general del español: el general es el **DNI con su letra** (art. 19.1). **L** y **K** solo aparecen cuando el español **carece de DNI**, sea por residir fuera (**L**) o por ser menor de 14 años (**K**). Paralelamente, el extranjero usa su **NIE** como NIF (art. 20.1), y la letra **M** (art. 20.2) es residual, para el extranjero que **tampoco** tiene NIE. Cuatro letras, cuatro situaciones: **L** fuera, **K** menor, **NIE** extranjero con documento, **M** extranjero sin él.

Personas jurídicas y entidades sin personalidad.

Artículo 22.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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**.

El reglamento describe la **estructura** —forma jurídica, número aleatorio y carácter de control— pero **remite al Ministro** para el detalle. La conocida tabla de letras por forma jurídica (A sociedades anónimas, B sociedades de responsabilidad limitada, E comunidades de bienes y herencias yacentes, G asociaciones, H comunidades de propietarios, J sociedades civiles, N entidades extranjeras, P corporaciones locales, Q organismos públicos, U uniones temporales de empresas, W establecimientos permanentes de entidades no residentes, entre otras) **no figura en el RD 1065/2007**: la fija la **Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero**.

Artículo 23.2 del RD 1065/2007 (RGGI) · Solicitud del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica

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**.

Artículo 24.1 y 24.3 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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 [...]. *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** [...], podrá **denegar** la asignación de dicho número.
[...]

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 [...].

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** [...].

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

El NIF de la entidad es **provisional** mientras no se aporte copia de la escritura pública o documento fehaciente de constitución, los estatutos y la certificación de inscripción registral cuando proceda (art. 24.2). Y no se asigna número alguno —ni provisional— a las entidades que no aporten al menos un documento firmado en que los otorgantes manifiesten su acuerdo de voluntades para constituirla.

NIF-IVA. Para las operaciones intracomunitarias existe un identificador específico.

Artículo 25.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · 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** [...]. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hubiera resuelto en un plazo de **tres meses**, podrá considerarse **denegada** la asignación del número solicitado.

Utilización del NIF. Los arts. 26 a 28 RGGI cierran el capítulo. Ante la Administración (art. 26), el obligado debe incluir su NIF en **todas** las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presente, y también el de las personas con las que realice operaciones con trascendencia tributaria; si carece de NIF, la tramitación queda **condicionada** a su aportación, y transcurridos **10 días** desde la presentación sin acreditar la solicitud, el documento puede tenerse **por no presentado** previa resolución que así lo declare. En las operaciones con terceros (art. 27), el NIF debe figurar en todos los documentos con trascendencia tributaria que se expidan: cobro y pago de rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, adquisición y transmisión de valores, y —muy señaladamente— los actos y contratos **ante notario** relativos a inmuebles y demás negocios con trascendencia tributaria. El art. 28 regula la utilización del NIF en las operaciones con **entidades de crédito**.

EJEMPLO

⑧ **El recorrido censal y el NIF de una sociedad de nueva creación.** Tres socios constituyen *Consultoría Aledo, S.L.* mediante escritura otorgada el **10 de marzo de 2026**, inscrita en el Registro Mercantil el **28 de abril de 2026**.

Hito	Trámite	Plazo aplicable
10 de marzo	Solicitud del NIF provisional mediante declaración censal de alta (modelo 036)	Antes de cualquier entrega, cobro, pago o contratación y, en todo caso, dentro del mes siguiente a la constitución: hasta el 10 de abril (art. 23.2 RGGI)
—	Asignación del NIF por la AEAT	10 días (art. 24.1 RGGI)
—	Alta automática en el Censo de Obligados Tributarios (y, si procede, en el de Empresarios)	art. 12.1 RGGI
Antes de facturar	Alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores	Con anterioridad al inicio de la actividad (art. 9.4 RGGI)

28 de abril	Aportación de la documentación pendiente para el NIF definitivo (declaración censal de modificación)	Un mes desde la inscripción: hasta el 28 de mayo (art. 24.3 y 24.4 RGGI)
Julio 2026	Primer cliente en Portugal: solicitud de inclusión en el ROI y del NIF-IVA con prefijo ES	Resolución en 3 meses , con silencio negativo (art. 25.1 RGGI)
Octubre 2026	Traslado de la sede de dirección efectiva	Declaración censal de modificación en un mes (arts. 10.2.a y 17.1 RGGI)
2029	Disolución y liquidación	Declaración de baja en un mes desde la cancelación registral , identificando a los sucesores (art. 11.3 y 11.2 RGGI)

5. El deber de expedir y entregar facturas

La letra e) del art. 29.2 LGT impone «expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y **conservar** las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias». En el IVA, el deber matriz aparece además en el **art. 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992**. Su desarrollo es el **Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación**, aprobado por el **Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre**.

La factura cumple simultáneamente tres funciones: es el **justificante** de la operación, el **título** que permite ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado y el **soporte documental** de los libros registro. De ahí el rigor con que el reglamento tasa su contenido y sus plazos.

Artículo 1 del RD 1619/2012 · Obligación de documentar las operaciones

Los **empresarios o profesionales** están obligados a **expedir y entregar**, en su caso, **factura** u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a **conservar**

copia o matriz de aquellos. *Igualmente*, están obligados a **conservar las facturas** u otros justificantes **recibidos** de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Ámbito. La regla general del art. 2.1 es amplia: hay que facturar las entregas de bienes y prestaciones de servicios, **incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas**. Junto a ella, el art. 2.2 enumera supuestos en que la factura es obligatoria **en todo caso**, aunque otra regla pudiera eximir: cuando el destinatario sea **empresario o profesional** que actúe como tal, en las **entregas intracomunitarias** exentas del art. 25 de la Ley del IVA, y cuando el destinatario sea una **persona jurídica que no actúe como empresario o profesional** o una **Administración Pública**. Inversamente, el art. 3.1 exceptúa de la obligación de facturar determinadas operaciones —buena parte de las exentas del art. 20 de la Ley del IVA, y las realizadas en los regímenes especiales **simplificado** y del **recargo de equivalencia**—, salvo que recaigan en los supuestos «en todo caso» del art. 2.2.

Factura completa frente a factura simplificada. La dualidad se gobierna por **dos umbrales exactos**, ambos reglamentarios.

Artículo 4.1 y 4.2 del RD 1619/2012 · Factura simplificada

1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de **factura simplificada** y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) *Cuando* su importe **no exceda de 400 euros**, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, o
 - b) *cuando* deba expedirse una **factura rectificativa**.
2. *Sin perjuicio de* lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir **factura simplificada** y copia de ésta *cuando* su importe **no exceda de 3.000 euros**, Impuesto sobre el

Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación: [ventas al por menor; ventas o servicios en ambulancia; ventas o servicios a domicilio del consumidor; transportes de personas y sus equipajes; servicios de hostelería y restauración; salas de baile y discotecas; servicios de peluquería e institutos de belleza; utilización de instalaciones deportivas; aparcamiento de vehículos; autopistas de peaje; entre otras]

Umbral (IVA incluido)	Cuándo cabe factura simplificada
Hasta 400 € , o si se trata de factura rectificativa	En cualquier operación (art. 4.1)
Hasta 3.000 €	Solo en las operaciones tasadas del art. 4.2: ventas al por menor, ambulancia, a domicilio, transporte de personas, hostelería y restauración, peluquería, instalaciones deportivas, aparcamiento, peaje, etc.

Contenido. El art. 6.1 detalla los datos de la factura completa, y el art. 7.1 los de la simplificada.

Artículo 6.1 del RD 1619/2012 · Contenido de la factura

1. Toda **factura** y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación:
 - a) **Número** y, en su caso, **serie**. La numeración de las facturas dentro de cada serie será **correlativa**.
 - b) La **fecha de su expedición**.
 - c) **Nombre y apellidos, razón o denominación social** completa, **tanto del obligado a expedir factura como del destinatario** de las operaciones.
 - d) **Número de Identificación Fiscal** [...].
 - h) La **cuota tributaria** que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse **por separado**.

Los datos que la cita no reproduce completan el contenido de la factura completa: junto al número y serie, la fecha, la identificación de expedidor y destinatario y su NIF, deben constar la **descripción de la operación** y la **base imponible**, el **tipo impositivo** aplicado y la **cuota** repercutida por separado. El art. 6.1 exige además **menciones obligatorias en supuestos especiales**: la de «**exención**» —indicando la norma o la causa que la ampara— cuando la operación esté exenta; la de «**inversión del sujeto pasivo**» cuando el deudor del impuesto sea el destinatario; la de «**facturación por el destinatario**» cuando sea este quien expide la factura; y la **referencia al régimen especial** aplicado (agencias de viajes, bienes usados, criterio de caja, entre otros).

De la **factura simplificada**, el art. 7.1 rebaja el contenido a lo esencial: número y, en su caso, serie; fecha de expedición; **NIF y domicilio del expedidor** identificación del **tipo de bienes o servicios** entregados o prestados; el **tipo impositivo** o la expresión «**IVA incluido**» y la **contraprestación total**.

La diferencia entre ambos formatos no es estética, sino que afecta a la **deducibilidad**: la factura simplificada, por defecto, **no identifica al destinatario** ni **separa la cuota**, de modo que por sí sola no permite deducir el IVA soportado. Por eso el art. 7.2 obliga a **completarla** —con el **NIF y domicilio del destinatario** y la **cuota repercutida por separado**— cuando el destinatario sea empresario o profesional y lo exija para ejercer su derecho a la deducción.

Plazos.

Artículo 11.1 del RD 1619/2012 · Plazo para la expedición de las facturas

1. Las facturas deberán ser expedidas **en el momento de realizarse la operación**.

*No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un **empresario o profesional** que actúe como tal, las facturas deberán expedirse **antes del día 16 del mes siguiente** a aquél en que se haya producido el **devengo** del Impuesto correspondiente a la citada operación.*

Causas de la factura rectificativa. El art. 15.1 impone rectificar la factura en tres supuestos: cuando la original **no cumpla** alguno de los requisitos de contenido de los arts. 6 o 7; cuando las **cuotas repercutidas** se hayan **determinado incorrectamente** y cuando concorra alguna de las circunstancias de **modificación de la base imponible** del art. 80 de la Ley del IVA (devoluciones de bienes o envases, descuentos y bonificaciones posteriores a la operación, operaciones que quedan total o parcialmente sin efecto e impago del destinatario).

Artículo 15.3 del RD 1619/2012 · Plazo de las facturas rectificativas

3. La expedición de la **factura rectificativa** deberá efectuarse **tan pronto** como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que [...] obligan a su expedición, *siempre que* no hubiesen transcurrido **cuatro años** a partir del momento en que se **devengó el Impuesto** o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el **artículo 80** de la Ley del Impuesto.

Acto	Plazo	Norma
Expedición	En el momento de la operación; si el destinatario es empresario o profesional, antes del día 16 del mes siguiente al devengo	art. 11.1 RD 1619/2012
Remisión al destinatario	En el momento de la expedición; si es empresario o profesional, antes del día 16 del mes siguiente al devengo	art. 18 RD 1619/2012
Factura rectificativa	Tan pronto se conozca la causa, sin que transcurran cuatro años desde el devengo	art. 15.3 RD 1619/2012

EJEMPLO

- ⑨ **Factura completa, simplificada y simplificada «completada».** Un hotel presta cuatro servicios el mismo día:

Operación	Importe (IVA incluido)	Documento procedente	Norma
Desayuno de un cliente particular	18 €	Factura simplificada (ticket)	art. 4.1.a): no excede de 400 €
Dos noches de un viajero particular, servicio de hostelería	380 €	Factura simplificada	art. 4.1.a): no excede de 400 €
Alojamiento de un directivo que va a deducir el IVA, hostelería	1.200 €	Factura simplificada completada con NIF y domicilio del destinatario y cuota repercutida por separado	art. 4.2 (hostelería, hasta 3.000 €) en relación con el art. 7.2
Convención de empresa de tres días	6.500 €	Factura completa del art. 6.1	Supera los 3.000 € del art. 4.2

Cálculo de la cuota en la tercera operación, al tipo reducido del **10 %** propio de los servicios de hostelería: $\text{base} = 1.200 \div 1,10 = 1.090,91 \text{ €}$, y $\text{cuota} = 109,09 \text{ €}$. Sin ese desglose y sin el NIF del destinatario, la empresa **no podría deducir** los 109,09 €.

Plazos: al ser el destinatario de la tercera y la cuarta operación un **empresario o profesional**, la factura debe expedirse **antes del día 16 del mes siguiente** al devengo (art. 11.1) y remitirse en ese mismo plazo (art. 18). Y la obligación de fondo —«expedir y entregar facturas»— sigue estando en la **Ley** (art. 29.2.e LGT y art. 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992): los umbrales de **400 €** y **3.000 €** y el hito del **día 16** son **reglamentarios**.

RECUERDA

Marco. La **Ley** impone los deberes formales (art. 29.2 LGT: declaraciones censales, NIF, facturas); el **Reglamento** pone la cifra, el plazo y el formato.

Censos (RGGI): todo censo lleva nombre o razón social, **NIF** y **domicilio fiscal**. El **Censo de Obligados Tributarios** lo integra todo el que deba tener NIF; dentro de él, el **Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores** y, colgando de este, **ROI, REDEME, Registro de grandes empresas** y demás registros especiales. **Declaraciones censales:** **alta previa** al inicio (art. 9.4); **modificación y baja en un mes** (arts. 10.4 y 11.2); baja por **disolución**, un mes desde la **cancelación registral** (art. 11.3); baja por **fallecimiento**, **seis meses** para los herederos (art. 11.4). Los modelos (**036**) no los fija el RGGI, sino la **Orden EHA/1274/2007** (art. 13 RGGI). **NIF:** obligatorio para personas físicas, jurídicas y entidades del 35.4 (art. 18); DNI + letra para el español; **L** residente en el extranjero, **K** menor de 14 años, **NIE** para el extranjero y **M** si carece de él; para entidades, forma jurídica + número aleatorio + carácter de control (art. 22.1), con la tabla de letras en la **Orden EHA/451/2008**. Solicitud del NIF de entidades: **dentro del mes siguiente** a la constitución (art. 23.2); asignación en **10 días** (art. 24.1); documentación para el definitivo en **un mes** desde la inscripción (art. 24.3); **NIF-IVA** con prefijo **ES**, silencio **negativo** a los **3 meses** (art. 25.1). **Facturación** (RD 1619/2012): obligación de **expedir, entregar y conservar** (art. 1); simplificada hasta **400 €** o si es **rectificativa** (art. 4.1) y hasta **3.000 €** en operaciones tasadas (art. 4.2); completa por encima, con NIF de ambas partes y **cuota separada** (art. 6.1); la simplificada debe **completarse** si el destinatario empresario va a deducir (art. 7.2); expedición y remisión **antes del día 16 del mes siguiente** al devengo cuando el destinatario es empresario o profesional (arts. 11.1 y 18); rectificativa, **cuatro años** desde el devengo (art. 15.3).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android