

Procedimientos tributarios

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00195510



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	6
1. Aspectos generales y normas comunes.....	7
1.1. La aplicación de los tributos	7
1.2. Principios generales de la aplicación de los tributos	9
1.3. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos	15
2. Procedimientos de gestión tributaria.....	21
2.1. La gestión tributaria	21
2.2. Procedimientos de determinación de la deuda tributaria	21
2.3. Procedimientos de comprobación tributaria	25
3. Procedimientos de inspección tributaria.....	32
3.1. La inspección tributaria	32
3.2. Fases del procedimiento inspector	33
3.3. Estimación indirecta y fraude de ley	36
4. Procedimientos de recaudación tributaria.....	38
4.1. La recaudación tributaria	38
4.2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago	42
4.3. El procedimiento de apremio	43
4.4. Actuaciones de asistencia mutua	45
5. Procedimientos de revisión tributaria.....	47
5.1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria	47
5.2. Procedimientos especiales de revisión	48
5.3. El recurso de reposición	49
5.4. Las reclamaciones económico-administrativas	50
6. Procedimiento sancionador tributario.....	52
6.1. Las infracciones tributarias	52
6.2. Las sanciones tributarias	54
6.3. Fases del procedimiento sancionador	56
Ejercicios de autoevaluación.....	59
Solucionario.....	61

Introducción

Este último módulo de la asignatura *Derecho financiero y tributario I* se dedica a los procedimientos tributarios. Se empieza por ofrecer una serie de ideas en torno a los aspectos generales y las normas comunes de la materia procedimental. De esta forma, se analiza el concepto de aplicación de los tributos, así como los principios generales que la rigen y se abordan también las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos.

En el segundo apartado se examinan los procedimientos de gestión tributaria, empezando por estudiar el propio concepto de gestión tributaria, para, a continuación, centrarse en los diversos procedimientos de determinación de la deuda tributaria. Se finaliza este apartado con el análisis de los diferentes procedimientos de comprobación tributaria.

Los procedimientos de inspección tributaria se abordan en el tercer apartado. Se estudia el concepto de inspección tributaria, así como las fases del procedimiento inspector. También se tratan las especialidades procedimentales de la inspección tributaria en materia de estimación indirecta y de declaración de fraude de ley.

El cuarto apartado tiene por objeto los procedimientos de recaudación tributaria. En él se estudia el propio concepto de recaudación, así como las especialidades procedimentales derivadas del aplazamiento y fraccionamiento del pago. Asimismo, son objeto de examen las normas relativas al procedimiento de apremio y a las actuaciones de asistencia mutua.

Los procedimientos de revisión tributaria se analizan en el quinto apartado. Se empieza por estudiar el concepto y alcance de la revisión de los actos de naturaleza tributaria. A continuación, se examinan cada uno de estos procedimientos: los especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

Finalmente, en el sexto apartado, se aborda el procedimiento sancionador tributario. Para ello, se dedica una especial atención a las distintas infracciones previstas por el ordenamiento jurídico, a las sanciones tributarias y a las diversas fases del procedimiento sancionador.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar son los siguientes:

- 1.** Identificar los diversos aspectos generales de la aplicación de los tributos, especialmente en relación con los principios generales aplicables y las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos.
- 2.** Reconocer las principales normas relativas a los procedimientos de gestión tributaria, tanto a los de determinación de la deuda tributaria como a los de comprobación tributaria.
- 3.** Entender la normativa referente a los procedimientos de inspección tributaria, especialmente en cuanto a las fases del procedimiento inspector.
- 4.** Comprender el concepto de recaudación tributaria, las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento del pago, el procedimiento de apremio y las actuaciones de asistencia mutua.
- 5.** Delimitar los rasgos esenciales de la revisión de los actos de naturaleza tributaria, en especial en relación con los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.
- 6.** Dominar las normas sobre las infracciones y sanciones tributarias, así como las relativas a las fases del procedimiento sancionador.

1. Aspectos generales y normas comunes

1.1. La aplicación de los tributos

La **aplicación de los tributos** puede definirse como la forma en que se hacen efectivos los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria.

Es decir, la aplicación de los tributos tiene por objeto saber quién y cómo se determina la deuda tributaria, cómo se exige, cómo se controla su cumplimiento y cómo reacciona la Administración ante su incumplimiento.

Por consiguiente, la aplicación de los tributos comprende las siguientes actuaciones¹:

⁽¹⁾Art. 83.1 LGT

- Las actividades administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios.
- Las actuaciones de gestión.
- Las actuaciones de recaudación.
- Las actuaciones de inspección.
- Las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Las actividades administrativas y las actuaciones de los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua.

En consecuencia, la aplicación de los tributos está integrada tanto por actuaciones administrativas como por actuaciones de los obligados tributarios.

La aplicación de los tributos se desarrolla a través de procedimientos administrativos. En concreto, a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación².

La gestión tributaria en sentido amplio

En la LGT de 1963 el equivalente al concepto de “aplicación de los tributos” era el de “gestión tributaria” en un sentido amplio.

Procedimientos para la aplicación de los tributos

⁽²⁾Art. 83.3 LGT

Dicho de otra manera, los cauces procedimentales por los cuales la Administración hace efectiva la prestación tributaria son los procedimientos que la LGT denomina de aplicación de los tributos en su título III (arts. 83 a 180). En el seno de estos procedimientos no solo se producirán actuaciones administrativas, sino también de los obligados tributarios.

En todo caso, quedan al margen de la aplicación de los tributos las actuaciones de resolución de las reclamaciones económico-administrativas³. Y, aunque no se recoge de forma expresa, parece que, asimismo, quedan fuera de su ámbito el procedimiento sancionador y el resto de procedimientos de revisión.

⁽³⁾Art. 83.2 LGT

Un procedimiento tributario está constituido por una serie de actos relacionados entre sí con una finalidad común: gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

De conformidad con la LGT, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán, en primer lugar, por las normas especiales establecidas en el título III y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos⁴.

⁽⁴⁾Art. 97 LGT

Por consiguiente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye la norma que establece los principios básicos y la regulación común de las instituciones fundamentales del sistema tributario español. En consecuencia, la **Ley General Tributaria** es la norma fundamental que regula los principales aspectos de los procedimientos tributarios.

Reglamentos generales de desarrollo de la LGT

La LGT se encuentra desarrollada por reglamentos generales. Son los siguientes:

- Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el RD 2063/2004, de 15 de octubre.
- Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo.
- Reglamento general de recaudación, aprobado por el RD 939/2005, de 29 de julio.
- Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

Además, las **leyes y reglamentos reguladores de cada tributo** pueden establecer alguna sanción específica en su ámbito, así como regular alguna particularidad del procedimiento de gestión de dicho impuesto.

Finalmente, debe tenerse presente que la normativa administrativa es de aplicación supletoria en materia tributaria⁵ y que, de acuerdo con la DA 5.ª de la **Ley 30/1992**, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sus disposiciones son de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, que se regulan por su normativa específica.

⁽⁵⁾Art. 7.2. LGT

La **Administración tributaria**, a los efectos de lo previsto por la LGT, estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa⁶.

⁽⁶⁾Art. 5.2 LGT

En el ámbito de competencias del **Estado**, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponden al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendados por ley a otro órgano o entidad de derecho público⁷.

⁽⁷⁾Art. 5.2 LGT

La Agencia Estatal de Administración Tributaria

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

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

Por otro lado, las **comunidades autónomas** y las **entidades locales** ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes⁸.

⁽⁸⁾Art. 5.3 LGT

La colaboración entre administraciones tributarias

El Estado y las comunidades autónomas y las ciudades con estatuto de autonomía, según dispone el artículo 5.4 LGT, podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa. Asimismo, de acuerdo con el artículo 5.5 LGT, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre estas y el Estado o las comunidades autónomas.

La **competencia** en el **orden territorial** se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario⁹.

⁽⁹⁾Art. 84 LGT

1.2. Principios generales de la aplicación de los tributos

1) El deber de información y asistencia a los obligados tributarios

La correcta aplicación del sistema tributario depende, en buena medida, de que los obligados tributarios, debidamente informados y asistidos, puedan cumplir sus obligaciones y ejercer sus derechos.

La información y asistencia a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones se configura como un **deber que incumbe a la Administración tributaria** (deber que al mismo tiempo constituye un derecho del ciudadano¹⁰).

⁽¹⁰⁾Arts. 85 LGT y 62 RGGIT

Pueden definirse las **actuaciones de información** desarrolladas por la Administración tributaria como aquellas que pretenden orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración. Se trata, por lo tanto, de actuaciones de orientación a los obligados tributarios.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Actuaciones de información a los obligados tributarios

- Publicaciones de los textos normativos vigentes, de las contestaciones a consultas y de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión (arts. 86 LGT y 63 RGGIT).
- Comunicaciones a sectores económicos determinados y actuaciones de información en las oficinas abiertas al público y en las bases de datos (arts. 87 LGT y 63 RGGIT).
- Solicitudes de información por escrito, que se contestarán en un plazo máximo de tres meses, sin bien la falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud (arts. 63.3 y 64.1 RGGIT).
- Consultas tributarias escritas que, como norma general, pasan a tener en la vigente LGT efectos vinculantes y producen la exoneración de responsabilidad de cualquier obligado tributario (arts. 88 y 89 LGT y 65 a 68 RGGIT).
- Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, que tiene carácter vinculante durante un período de tres meses (arts. 90 LGT y 69 RGGIT).
- Acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT).
- Información al inicio de las actuaciones de inspección, sobre su naturaleza y alcance, así como de los derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (art. 147.2 LGT).

Las **actuaciones de asistencia** prestadas por la Administración tributaria son aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos. Por tanto, mediante ellas, la Administración no se limita a proporcionar una determinada información como en el caso anterior, sino que se trata de actuaciones de ayuda al obligado tributario.

Actuaciones de asistencia a los obligados tributarios

- Cumplimentación de declaraciones por la Agencia Tributaria (arts. 77.2 y 4 RGGIT).
- Programas de ayuda para la cumplimentación de declaraciones (art. 78.1 RGGIT).
- Presentación de declaraciones telemáticas.
- Interposición de recursos a través de Internet.

- Solicitud, envío y acceso a la información en poder de la Administración tributaria.
- Confección del borrador de declaración del IRPF (arts. 77.3 y 4 RGGIT).

2) La colaboración social en la aplicación de los tributos

Las medidas en que se pretende plasmar la **colaboración social** entre los órganos de la Hacienda Pública y los ciudadanos se instrumentan a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

En cuanto al **contenido** de la colaboración social, los aspectos en los que se materializa esta pueden sistematizarse en tres grupos:

1) Un primer grupo, relativo a la realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales.

2) Un segundo grupo tendente a incrementar la información y capacitación de los ciudadanos, colectivamente considerados:

- Campañas de información y difusión.
- Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3) Y un tercer grupo que pretende informar y prestar asistencia a los ciudadanos, individualmente considerados, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, previa autorización:

- Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- Presentación y remisión a la Administración de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria.
- Subsanación de defectos.
- Información del estado de tramitación de devoluciones y reembolsos.
- Solicitud y obtención de certificaciones tributarias.

Empleo de tecnologías de la información

Las actuaciones de colaboración social podrán ser realizadas, cuando así lo autorice la Administración, por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, como sucede en el caso de la presentación de declaraciones y la solicitud y obtención de certificados tributarios.

3) El deber de colaboración con la Administración tributaria

Se trata del **deber de información** que la ley impone no solo a los sujetos pasivos, sino también a los terceros, los cuales se hallan obligados a facilitar a la Administración tributaria los datos con relevancia tributaria que posean en razón de sus relaciones económicas con otras personas.

Interesa destacar la importancia que, en los modernos sistemas de gestión tributaria, adquiere la **posesión de información** por parte de la Administración como instrumento para asegurar el control del cumplimiento de los deberes tributarios. La información es, pues, uno de los bienes protegidos con mayor intensidad en los actuales procedimientos de aplicación de los tributos.

El **fundamento** del deber de colaboración con la Administración tributaria se basa en el deber de contribuir contenido en el artículo 31 CE y, de manera más concreta, en la necesidad de corregir a través del control de la Administración el fraude fiscal que supone la injusta distribución de la carga tributaria.

El **ámbito subjetivo** del deber de colaboración con la Administración tributaria es muy amplio. La LGT se refiere a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT¹¹.

Respecto al **objeto** de la información, la referencia legal es también muy amplia: toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias o deducidas de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Los **modos de cumplimiento** del deber de colaboración son dos: se distingue entre información “por suministro” y “por captación”. Ejemplo de lo primero es el caso de la declaración anual de retenciones en el IRPE. Y en cuanto a lo segundo, los requerimientos individuales de información a las entidades de crédito.

Finalmente, en relación con los **límites** del deber de colaboración, deben señalarse los siguientes: por un lado, la no aplicación del secreto bancario; por otro lado, el criterio de proporcionalidad que debe presidir toda la actuación administrativa en este ámbito; y, por último, la protección del derecho a la intimidad.

4) El carácter reservado de los datos tributarios

La regulación del deber de colaboración

Se halla en los artículos 93 a 95 LGT y su desarrollo reglamentario se encuentra en los artículos 30 a 58 RGGIT.

⁽¹¹⁾Art. 93.1 LGT

Lectura recomendada

G. Casado Ollero (1981). “La colaboración con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”. *Hacienda Pública Española* (núm. 68).

El secreto profesional

La jurisprudencia suele ser restrictiva en la aplicación del secreto profesional como límite frente a los requerimientos de información. Al respecto, pueden verse, entre otras, las SSTs de 3 de febrero del 2001 y de 7 de junio del 2003.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen **carácter reservado** y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan¹².

(12) Art. 95.1 LGT

Tales datos con trascendencia tributaria, como regla general, **no pueden ser cedidos** o comunicados a terceros.

No obstante, como excepción a la citada regla, **se permite la cesión** o comunicación a terceros siempre que la misma tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones.

En los casos excepcionales en que se permite la cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente **mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos**¹³. El artículo 58 RGGIT regula los requisitos que deben observarse en la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos por parte de la Administración tributaria.

(13) Art. 95.2 LGT

Cuando las administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, **no podrán exigir** a los **interesados** la **aportación** de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

Por otra parte, cuando se manejan datos personales, se debe respetar la **confidencialidad** de tales datos y su utilización correcta. La LGT establece, a este respecto, que la Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado¹⁴.

(14) Art. 95.3 LGT

El deber de sigilo

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

5) El empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario

La vigente LGT introduce la regulación de la **utilización** de las **tecnologías** de la **información** y la **comunicación** en su artículo 96, precepto desarrollado por los artículos 82 a 86 RGGIT. Esta norma supone la traslación al ámbito tributario de lo dispuesto por el artículo 45 LRJPAC, que ha sido derogado parcialmente por la LA-ECSP.

Como norma de tipo programático, se establece que la Administración tributaria **promoverá** la **utilización** de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan¹⁵.

(15) Art. 96.1 LGT

Por su parte, se señala que cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán **relacionarse** con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento¹⁶.

(16) Art. 96.2 LGT

En los **procedimientos** y actuaciones en los que se utilicen dichas tecnologías de la información, establece la LGT que garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse¹⁷.

(17) Arts. 96.3 LGT y 83 y 84 RGGIT

Según establece la LGT, los **programas** y **aplicaciones** electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por esta en la forma que se determine reglamentariamente¹⁸.

(18) Arts. 96.4 LGT y 85 RGGIT

Finalmente, como ya hiciera la LRJPAC en el ámbito administrativo, la LGT reconoce la **validez jurídica** de los **documentos electrónicos** en el ámbito tributario, al señalar que los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que esta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable¹⁹.

(19) Arts. 96.5 LGT y 86 RGGIT

1.3. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos

1) Especialidades de los procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios presentan algunas **especialidades** en cada una de sus fases (iniciación, desarrollo y terminación), que son detalladas en la LGT y normas tributarias de desarrollo.

Los procedimientos tributarios pueden **iniciarse** de oficio (art. 87 RGGIT) o a instancia de parte, es decir, a instancia del obligado tributario (arts. 88 y 89 RGGIT), a través de autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria²⁰.

(20) Art. 98.1 LGT

El **inicio de oficio**, de conformidad con lo dispuesto por el RGGIT, precisa acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos²¹.

(21) Art. 87 RGGIT

La iniciación de un procedimiento a **instancia del obligado tributario** podrá realizarse mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable, que podrán ser presentados en papel o por medios electrónicos, informáticos y telemáticos cuando las disponibilidades técnicas de la Administración lo permitan²².

(22) Art. 88.1 RGGIT

La LGT proclama que, en el **desarrollo** de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes²³.

(23) Art. 99.1 LGT

Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Según los artículos 99.7 LGT y 97 a 100 RGGIT, las actuaciones de la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en:

- Comunicaciones. Son los documentos por los que se notifica al obligado bien el inicio del procedimiento, o bien algún hecho o circunstancia. O bien se efectúa un requerimiento.
- Diligencias. Su finalidad consiste en hacer constar los hechos y las manifestaciones del obligado tributario. No pueden contener propuestas de liquidaciones.
- Informes. Serán emitidos, de oficio o previa petición de terceros, cuando sean preceptivos por el ordenamiento, o bien cuando sean solicitados por otros órganos de las administraciones públicas o por los poderes legislativo y judicial.
- Otros documentos previstos en la normativa propia de cada procedimiento, como, por ejemplo, las actas de inspección.

Por otra parte, como norma general, el **trámite de audiencia** es previo a la propuesta de resolución²⁴. Sin embargo, según la LGT, puede prescindirse del mismo cuando se suscriban actas con acuerdo. Y en los supuestos en los que

(24) Art. 99.8 LGT

se prevea un trámite de alegaciones posterior a la propuesta. Será en el trámite de alegaciones cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente. El trámite de alegaciones tendrá una duración de entre diez y quince días.

Las distintas **formas de terminación** de los procedimientos tributarios son las siguientes: resolución, desistimiento, renuncia al derecho, imposibilidad material de continuarlos por causa sobrevenidas, caducidad, cumplimiento de la obligación objeto de requerimiento y cualquier otra causa prevista por el ordenamiento²⁵.

(25) Art. 100.1 LGT

La **resolución** es la forma normal, y debida, de finalización del procedimiento, ya que existe el deber de dictar resolución expresa. Dicha resolución puede adoptar diferentes formas, en función del tipo de procedimiento de que se trate. Entre todas, destaca la liquidación, que es el acto resolutorio por excelencia. A estos efectos, se considera resolución la contestación realizada de forma automatizada por la Administración cuando así esté previsto en un procedimiento.

2) Las liquidaciones tributarias

Los procedimientos de gestión y de inspección pueden finalizar con la emisión por parte de la Administración de un **acto administrativo de liquidación**, especialmente cuando esta es definitiva (tiene la misma función que la sentencia en un proceso judicial).

En el sistema actual, la **liquidación** solamente se produce, por un lado, en aquellos contados tributos en los que se aplica el sistema de liquidación tradicional; y, por el otro, en los tributos autoliquidados, cuando la Administración considera necesario rectificar la autoliquidación presentada por el contribuyente o suplir su falta de presentación (a través de una actividad de comprobación inquisitiva o abreviada) o de investigación, o bien cuando el contribuyente solicita la rectificación de su propia autoliquidación.

La **liquidación** es el acto administrativo resolutorio por el cual se determina la existencia de una deuda tributaria, identificando al sujeto pasivo y su cuantía. O, lo que es lo mismo, es la operación de determinación de la cuantía de una deuda, de hacer líquida una deuda que previamente existe en montante o importe no concretado²⁶.

(26) Art. 101 LGT

La principal distinción que cabe efectuar con relación a las clases de liquidaciones es entre liquidaciones provisionales y definitivas²⁷.

(27) Art. 101.2 LGT

La liquidación **provisional** surte plenos efectos, pero puede ser revisada por la Administración a través de su potestad de investigación y comprobación, durante el plazo de prescripción de cuatro años.

La liquidación **definitiva** no puede ser revisada por la Administración, a no ser que se aplique el procedimiento de revocación del artículo 219 LGT.

Como todo acto administrativo, para producir efectos, el acto de liquidación debe ser notificado al interesado²⁸.

(28) Art. 102.1 LGT

3) El deber de resolver y plazos de resolución

La Administración tributaria está obligada a **resolver expresamente** todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa²⁹.

(29) Art. 103.1 LGT

Por otra parte, se establece el **deber de motivar** los actos tributarios (con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho) en los siguientes casos: los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal, la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos y cuantos otros actos que se dispongan en la normativa vigente³⁰.

(30) Art. 103.3 LGT

En relación con los **plazos de resolución**, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea³¹.

(31) Art. 104.1 LGT

Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de **seis meses**. Queda excluido de este plazo máximo de resolución el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro. El procedimiento de inspección puede durar, como máximo, uno o dos años, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias.

Respecto a los **efectos** de la **falta de resolución expresa**, tanto en los procedimientos iniciados a instancia de parte como en los iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En este sentido, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda³².

(32) Art. 104.3 LGT

Finaliza el artículo 104 LGT con un novedoso apartado 5, dedicado a la **caducidad**, y que establece que si esta se produce, “será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones”.

A continuación, señala el precepto citado que

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

4) La prueba en los procedimientos tributarios

En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá **probar** los hechos constitutivos del mismo³³.

(33) Art. 105.1 LGT

En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre **medios y valoración** de prueba se contienen en el Código civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa³⁴.

(34) Art. 106.1 LGT

Las **diligencias** extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios, así como las actas de inspección, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario³⁵.

(35) Art. 107.1 LGT

Aunque el artículo 107 LGT solo se refiere al valor probatorio de las diligencias, también habría que incluir las **actas de inspección** (art. 144 LGT), ya que ambos son los vehículos de documentación de las actuaciones inspectoras. Las diligencias se extienden para hacer constar hechos, mientras que en las actas, además, se establece la propuesta de liquidación.

Respecto a los **hechos manifestados** o **aceptados** por el **obligado tributario**, y que hayan sido recogidos en una diligencia (o en un acta de inspección), se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por estos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho³⁶.

(36) Arts. 107.2 y 144.2 LGT

En cuanto al **valor probatorio** de las **declaraciones** de los **terceros**, la LGT determina que

“los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas³⁷”.

(37) Art. 108.4, pfo. 2.º, LGT

La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un **registro fiscal** o en **otros de carácter público**, salvo prueba en contrario³⁸.

(38) Art. 108.3 LGT

5) Las notificaciones tributarias

Como es sabido, para que un acto administrativo produzca plenos efectos jurídicos, la Ley exige la concurrencia de dos clases de presupuestos. De un lado, deben cumplirse los requisitos de legalidad o validez del acto, como requisitos de orden interno, esto es, aquellos en virtud de los cuales la declaración de voluntad que contiene el acto administrativo se ajuste a lo querido por la Ley y se forme de conformidad con el procedimiento señalado por ella a tal fin. Y, de otro, debe concurrir en el acto el requisito de eficacia, que es externo a él, mediante su **notificación** para dar conocimiento del mismo al interesado.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (1997). *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

En consecuencia, un acto perfectamente legal y válido carece de efectos si no se **notifica**, dado que la notificación se erige en requisito esencial para la eficacia de los actos administrativos, a pesar de que su omisión o nulidad no provoca la del acto notificado.

Según el artículo 59.1 LRJPAC, es válido cualquier **medio de notificación** siempre que permita la constancia de la recepción por el interesado o su representante, de la fecha, de la identidad de quien recibe la notificación y del contenido del acto notificado.

Si el procedimiento se inicia a **instancia de parte**, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro³⁹.

(39) Art. 110.1 LGT

En los procedimientos iniciados **de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin⁴⁰.

(40) Art. 110.2 LGT

La notificación puede **recibirse** por el interesado, su representante, por cualquier persona que se encuentre en su domicilio o en el de su representante y que haga constar su identidad o, como novedad, por los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios. Por tanto, es posible que el receptor de la notificación no sea su destinatario.

Dispone el artículo 111.2 LGT que, cuando el interesado o su representante **rechacen** la notificación, se tiene por efectuada esta. En tal caso, no cabe acudir a la notificación por comparecencia mediante la citación por anuncios.

6) Otras normas comunes

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el **domicilio constitucionalmente protegido** de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial⁴¹.

(41) Art. 113 LGT

Por otra parte, mediante la **denuncia pública** se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria⁴².

(42) Art. 114.1 LGT

Finalmente, la Administración tributaria podrá **comprobar** e **investigar** los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto⁴³.

(43) Art. 115.1 LGT

2. Procedimientos de gestión tributaria

2.1. La gestión tributaria

La **gestión tributaria** consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas, fundamentalmente, a la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como la realización de actuaciones de control, tales como la verificación de datos, la comprobación de valores, la comprobación limitada o la comprobación de obligaciones formales.

Por lo tanto, los órganos de gestión son los encargados de tratar con el público en general, en tanto que la inspección y la recaudación en periodo ejecutivo se enfrentan a obligados tributarios más singularizados.

Se entiende por **órganos de gestión tributaria** los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 117 LGT, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 116 RGGIT

Principales procedimientos de gestión tributaria

La LGT, en su artículo 123.1, detalla los principales procedimientos de gestión, que serán objeto de análisis más adelante. En particular, menciona los siguientes:

- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT).
- Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130 LGT y 133 a 135 RGGIT).
- Procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133 LGT y 155 y 156 RGGIT).
- Procedimiento de comprobación de valores (arts. 134 y 135 LGT y 157 a 162 RGGIT).
- Procedimiento de comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT).

Por otro lado, el artículo 123.2 LGT señala que reglamentariamente podrán regularse otros procedimientos de gestión tributaria, a los que es de aplicación lo dispuesto en el capítulo II del título III de la LGT. Esto es precisamente lo que ha hecho el RGGIT, en los artículos 126 a 154.

2.2. Procedimientos de determinación de la deuda tributaria

1) La declaración y la autoliquidación

La **declaración** consiste en la puesta en conocimiento de la Administración de que se han producido las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, en cumplimiento del deber específico impuesto por la normativa reguladora de cada tributo, sobre todo en los impuestos personales.

El **objeto** de la declaración consiste, por una parte, en la comunicación de un hecho imponible concreto y sus elementos integrantes. Y, por otra parte, a este contenido básico, suelen añadirse los elementos de la base imponible u otros necesarios para determinar o cuantificar la deuda tributaria (por ejemplo, la comunicación del patrimonio preexistente en el ISD).

La **autoliquidación** es la declaración en la que el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 120 LGT

La generalización de las autoliquidaciones

La declaración constituye una excepción en nuestro sistema tributario actual, en el que ha sido sustituida por la autoliquidación, que era casi desconocida en 1963 cuando se aprobó la LGT, que solo preveía, en el artículo 10.k, el rango legal para su regulación.

Pero tras la reforma del sistema tributario de 1978 (en la que se aprobó el IRPF), se masifican las relaciones tributarias, porque existen millones de contribuyentes, y se produce el consiguiente desplazamiento hacia los obligados tributarios de tareas de colaboración en la gestión del tributo a través de la generalización de las autoliquidaciones.

Las **autoliquidaciones complementarias** tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 LGT (rectificación de la autoliquidación).

La **naturaleza jurídica** de las autoliquidaciones ha sido una cuestión debatida entre la doctrina. Sin embargo, parece claro que no puede hablarse de acto administrativo de liquidación, sino de una actuación del obligado tributario que constituye el cumplimiento de un deber legal enmarcado dentro de los deberes de colaboración con la Administración. Por lo tanto, como la autoliquidación no es un acto administrativo, no le serán aplicables la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos.

2) Procedimiento iniciado mediante declaración

Respecto a la **iniciación** del procedimiento, dispone la LGT que cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 128.1 LGT

En relación con la **tramitación** del procedimiento, hay que destacar que la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración (o desde el día siguiente a la comunicación de inicio del procedimiento de liquidación cuando se haya producido la caducidad⁴⁷).

⁽⁴⁷⁾Art. 129.1 LGT

Respecto a la terminación del procedimiento, la LGT⁴⁸ determina que se producirá por alguna de las siguientes causas:

⁽⁴⁸⁾Art. 129.1 LGT

- Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. En este caso, de conformidad con el artículo 135.1 RGGIT, debe notificarse una comunicación al obligado tributario. Y en las liquidaciones que se dicten, no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (art. 135.2 RGGIT).

3) Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la **rectificación** de la **autoliquidación** de acuerdo con el procedimiento regulado reglamentariamente⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Arts. 120.3 LGT y 126 a 129 RGGIT

En relación con los **intereses de demora** generados en estos casos, el artículo 120.3 LGT señala que, cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

El plazo de seis meses

Comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

⁽⁵⁰⁾Art. 32.2 LGT

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria también abonará el interés de demora⁵⁰.

En relación con la **iniciación** del **procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, la solicitud solamente puede efectuarse tras la presentación de la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la correspondiente devolución⁵¹.

(51) Art. 126 RGGIT

En la **tramitación** del **procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación⁵².

(52) Art. 127 RGGIT

Respecto a la **terminación** del **procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, este finaliza mediante resolución en la que se acuerde o no la rectificación de la autoliquidación. Dicho acuerdo deberá motivarse cuando sea denegatorio o bien cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el obligado tributario⁵³.

(53) Art. 128 RGGIT

4) Procedimiento de devolución

Otro de los **procedimientos** de **determinación** de la **deuda tributaria** es el que hace referencia al **procedimiento** de **devolución** iniciado **mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos**⁵⁴.

(54) Arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT

Como indica la LGT, la Administración tributaria tiene que **devolver** las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo⁵⁵.

(55) Art. 31.1 LGT

Las devoluciones derivadas de la aplicación de cada tributo

Se trata, por ejemplo, de la devolución del IRPF, del IS o del IVA, cuando los pagos a cuenta superan la cuota líquida o cuando las cuotas soportadas superan a las repercutidas. Aunque también es aplicable este procedimiento a otros casos marginales que se producen en el ITPO o en el IIVTNU (devolución en caso de vicio del contrato de transmisión) o en la devolución de las tasas cobradas por un servicio que finalmente no se presta.

Ahora bien, este procedimiento se distingue claramente del de devolución de ingresos indebidos, que la LGT del 2003, al igual que hacía la de 1963, regula entre los procedimientos de revisión y que se produce en los casos de duplicidad en el pago, pagos superiores a los debidos (por error) o pagos de deudas o sanciones prescritas.

Devolución derivada de la aplicación de un tributo

También lo son los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo (art. 122 RGGIT).

Respecto a la **iniciación del procedimiento**, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Arts. 124 LGT y 123 RGGIT

En relación con la **tramitación del procedimiento**, una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder. Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Art. 124 RGGIT

En cuanto a la **terminación del procedimiento** de devolución, finalizará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad (por la inactividad del obligado tributario que conduzca a la paralización del procedimiento, según el artículo 104.3 LGT) o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art. 127 LGT

5) Otros procedimientos de determinación de la deuda tributaria

Cuando se hubiera reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o a una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la **ejecución de la devolución**⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 131 RGGIT

Por otra parte, el **procedimiento** para el **reconocimiento de beneficios fiscales** se iniciará a instancia del obligado tributario mediante solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 136 RGGIT

Finalmente, el **procedimiento** para **acogerse al sistema de cuenta corriente** en materia tributaria se iniciará mediante solicitud del obligado tributario, que deberá presentarse durante el mes de octubre del año natural inmediato anterior a aquel en el que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos⁶¹.

⁽⁶¹⁾Art. 140 RGGIT

2.3. Procedimientos de comprobación tributaria

1) La comprobación tributaria

Una vez que la Administración tiene en su poder la declaración (o en su caso, autoliquidación) presentada por el obligado tributario, procede a la **comprobación** de que es correcta. Se trata de una actividad de control.

A esta actividad comprobadora hace referencia la LGT al establecer que la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto⁶².

⁽⁶²⁾Art. 115.1 LGT

Existen dos **clases** de comprobación:

- Inquisitiva o comprobación en sentido estricto.
- Formal. Dentro de la cual es posible diferenciar entre:
 - Verificación de datos.
 - Comprobación limitada.
 - Comprobación de valores.
 - Comprobación de obligaciones formales.

Diferencias entre la comprobación formal y la inquisitiva

- En cuanto al objeto. La comprobación formal, básicamente, se centra en el control de los datos consignados en las autoliquidaciones presentadas. La inquisitiva, en la investigación de hechos imposables no declarados o incorrectamente declarados.
- En cuanto a la competencia. La comprobación formal es competencia de los órganos de gestión, de acuerdo con el artículo 117.e, f, g y h LGT, aunque el artículo 141.d y h LGT atribuye a la inspección competencias en materia de comprobación limitada y de comprobación de valores. La comprobación inquisitiva, por su parte, compete a los órganos de la inspección de los tributos (art. 141.b LGT).
- En cuanto a los medios empleados. En la comprobación formal no se puede solicitar la contabilidad mercantil, mientras que en la inquisitiva se pueden solicitar todos los documentos que sean precisos, con amplias facultades de la inspección de los tributos.
- En cuanto al modo de realización. La comprobación formal se efectúa automáticamente (por el cruce de datos informáticos), mientras que la inquisitiva se lleva a cabo ocasionalmente, en general, cuando la inspección sospecha que existe un fraude fiscal.
- En cuanto a los efectos. La comprobación formal genera liquidaciones provisionales (con trámite de alegaciones). La inquisitiva genera normalmente liquidaciones definitivas.

2) Procedimiento de verificación de datos

La **verificación de datos** es un tipo de comprobación formal o abreviada, que ya existía en la LGT de 1963, y que tiene por objeto el examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, mediante el tratamiento informático, y que da lugar, en su caso, a liquidaciones provisionales.

Tiene por **objeto** el examen de cada autoliquidación, sobre todo de las operaciones aritméticas y de aplicación de normas que sirven para cuantificar el tributo.

En relación con los **medios** empleados en la verificación de datos, hay que tener presente que se desarrolla a través de controles masivos de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, generalmente, mediante el procesamiento automatizado de las autoliquidaciones.

La **competencia** para desarrollar la comprobación abreviada está atribuida a los órganos de gestión, tal como se desprende de la LGT al incluir esta potestad en el ámbito de la gestión; si bien, en su artículo 131 se refiere de forma genérica a la Administración tributaria.

En cuanto al procedimiento a seguir en la verificación de datos⁶³, dura como máximo seis meses, una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo (el plazo será el de la prescripción).

Se **inicia** este procedimiento con un requerimiento para que el obligado aclare las discrepancias detectadas. Sin embargo, puede ocurrir que la Administración regularice sin necesidad de la colaboración del obligado tributario, en cuyo caso el procedimiento se inicia con la propuesta de liquidación, de acuerdo con el artículo 132.1 LGT.

Respecto a la **tramitación** del procedimiento de verificación de datos, hay que destacar que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo ha de notificarse al obligado tributario⁶⁴.

Tras el requerimiento, el obligado tributario comparecerá o responderá al mismo para formular las aclaraciones o presentar los datos que le hayan sido requeridos (si el procedimiento se inicia directamente con la propuesta de liquidación, la comparecencia se realiza mediante el escrito de alegaciones).

A continuación, se practicará la **propuesta de liquidación**, que deberá ser motivada. Es posible que esta propuesta se contenga en la comunicación del inicio del procedimiento, en cuyo caso, según Pérez Royo, si el obligado tributario ha presentado objeciones, el respeto a las garantías del contribuyente requeriría un acto expreso de confirmación de la propuesta inicial.

Finalmente, en el **trámite de alegaciones**, de diez días desde el día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación⁶⁵, se pone de manifiesto el expediente para que los interesados puedan presentar las mismas, así como los documentos o justificantes que estimen oportunos.

La verificación de datos

Este procedimiento para rectificar discrepancias de datos ya venía realizándose en materia de IRPF, desde hace bastantes años, por lo que es en este tributo donde mayor ámbito de aplicación tendrá esta actuación. Las regularizaciones, a través de las correspondientes liquidaciones provisionales, suelen ser de poca cuantía (las de mayor cuantía se reservan a la comprobación limitada o a las actuaciones de inspección).

⁽⁶³⁾Arts. 132 y 133 LGT

⁽⁶⁴⁾Art. 155.2 RGGIT

⁽⁶⁵⁾Art. 155.3 RGGIT

En relación con la **terminación** del procedimiento, generalmente, finaliza con la liquidación provisional, que, de acuerdo con el artículo 133 LGT, debe ser motivada, con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho tenidos en cuenta.

3) Procedimiento de comprobación limitada

La **comprobación limitada** es una figura introducida por la LGT del 2003 que, a pesar de encuadrarse en la comprobación formal de la actuación del obligado tributario en relación con sus autoliquidaciones o declaraciones, se parece a una “mini-inspección”. Se produce en aquellos casos en que los órganos de gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos⁶⁶.

(66) Arts. 136 a 140 LGT

En cuanto a los **medios** a emplear, a diferencia de la verificación de datos, la comprobación limitada puede extenderse al examen de registros y documentos (salvo la contabilidad mercantil, que solo es posible que sea examinada por la inspección) y a la información facilitada por terceros⁶⁷.

(67) Art. 136.2 LGT

En consecuencia, parece desprenderse que esta comprobación se dirige a los empresarios y profesionales, aunque también al resto de contribuyentes cuando no presenten declaración o autoliquidación.

El procedimiento se **inicia de oficio**, mediante comunicación en la que se concreten la naturaleza y alcance de las actuaciones y se informe al obligado de sus derechos y obligaciones. Puede contener la propuesta de liquidación en los casos en que la Administración cuente con los datos suficientes para practicarla (generalmente, esto sucederá cuando el contribuyente no haya presentado declaración o autoliquidación⁶⁸).

(68) Art. 137 LGT

Respecto a la **tramitación** del **procedimiento**, se debe dar la comparecencia del obligado el día y hora señalados en la comunicación, a los efectos de aportar los documentos y demás elementos solicitados⁶⁹.

(69) Art. 138 LGT

Las actuaciones se documentan en diligencias (como las de la inspección). Debe existir una **propuesta de liquidación**, debidamente motivada, así como un trámite de alegaciones de diez días a partir del día siguiente a la notificación de la propuesta. Por otra parte, la Administración tributaria puede prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria del obligado como consecuencia de la comprobación realizada⁷⁰.

(70) Art. 164.4 RGGIT

La forma principal de **terminación** del **procedimiento** es la liquidación provisional, que debe contener: la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; especificación de las actuacio-

(71) Art. 139 LGT

nes concretas realizadas; relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y la liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada⁷¹.

4) Procedimiento de comprobación de valores

La **comprobación de valores** es una actuación del procedimiento de gestión cuya finalidad consiste en confrontar los datos o cifras de valoración aportadas por el obligado tributario con las que, según el criterio administrativo, deberían ser tenidas en cuenta en la aplicación de la normativa del tributo en cuestión.

El **ámbito de aplicación** de la comprobación de valores tiene lugar exclusivamente en relación con cierto tipo de impuestos, que la prevén expresamente en su normativa: los que gravan el tráfico patrimonial civil (no empresarial), bien por actos *inter vivos* (IT-PAJD o ISD en cuanto a las donaciones) como *mortis causa* (ISD).

El procedimiento se **inicia** de oficio, comunicándose al interesado; aunque si la Administración puede modificar el valor declarado sin más averiguaciones, se inicia con la notificación del valor comprobado⁷².

Respecto a su **tramitación**, tras la comunicación al interesado, la Administración realizará las actuaciones de comprobación utilizando los medios pertinentes. Actuaciones que deberán comunicarse al interesado, quien ha de facilitar su práctica. Si el valor determinado por la Administración es distinto del declarado por el obligado, se le comunicará la propuesta de valoración al notificarle la propuesta de liquidación, debiendo motivarse la propuesta de valoración, con expresión de los medios y criterios empleados⁷³.

Finaliza el procedimiento, transcurrido el plazo de alegaciones, con la determinación del valor resultante de la comprobación, el valor comprobado. Este valor comprobado se notificará al interesado (aunque generalmente se le notifica con el propio acto de liquidación). El plazo máximo de duración de este procedimiento, de acuerdo con el artículo 134.1 LGT, es de seis meses: plazo para notificar la valoración o, en su caso, la liquidación.

La **tasación pericial contradictoria** es uno de los medios de comprobación de valores más importantes. Se trata de un medio de segundo grado, esto es, precisa que previamente se haya producido una comprobación de valores utilizando uno de los medios ordinarios. Además, se trata de un incidente que no se ventila propiamente en vía de gestión, sino en la impugnación de la

Supuestos más frecuentes

En la práctica, donde mayor aplicación tiene la comprobación de valores es en las transmisiones de inmuebles.

⁽⁷²⁾Art. 134.1 LGT

⁽⁷³⁾Art. 134.2 y 3 LGT

liquidación practicada sobre el valor comprobado. Consiste en contraponer a la valoración realizada por la Administración la de un perito designado por el propio obligado tributario.

Si el dictamen del perito que aporta la Administración no excede en más del 10% y no es superior en 120.000 euros a la realizada por el del obligado tributario, prevalece esta última⁷⁴.

(74) Art. 135.3 LGT

En caso contrario, debe designarse un tercer perito, cuya valoración será la definitiva, sin que pueda sobrepasar el valor señalado inicialmente por la Administración en su comprobación ni rebajar los del valor declarado⁷⁵. El tercer perito será designado según el turno correlativo dentro de la lista proporcionada por el correspondiente colegio o asociación profesional a principios de cada año.

(75) Art. 135.4 LGT

5) Procedimientos de comprobación de obligaciones formales

El RGGIT dedica su sección VII del capítulo II del título IV a las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales, compuesto por once preceptos (arts. 144 a 154 RGGIT) y dividido en cuatro subsecciones relativas a las actuaciones y procedimientos de comprobación censal, las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal, las actuaciones de control de presentación de declaraciones y a las actuaciones de control de otras obligaciones formales.

La **comprobación** de la **veracidad** de los **datos** comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario⁷⁶.

(76) Art. 144 RGGIT

El procedimiento de **comprobación del domicilio fiscal** se iniciará de oficio por acuerdo del órgano que se establezca en la norma de organización específica, por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano de la misma o de otra Administración tributaria afectada. Dicha solicitud se acompañará de un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes⁷⁷.

(77) Art. 149 RGGIT

Corresponde a la Administración tributaria el **control del cumplimiento** de la **obligación** de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos⁷⁸. En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

(78) Art. 153 RGGIT

El procedimiento para la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales distintas de las reguladas en las anteriores se iniciará de oficio⁷⁹.

(79) Art. 154 RGGIT

3. Procedimientos de inspección tributaria

3.1. La inspección tributaria

El **procedimiento de inspección** tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se regularizará, si procede, la situación tributaria del obligado a través de la correspondiente liquidación⁸⁰.

⁽⁸⁰⁾Art. 145.1 LGT

Se entiende por **órganos de inspección tributaria** los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 LGT, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica (art. 166.1 RGGIT).

Lectura recomendada

F. Guío Montero (1996). *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*. Valladolid: Lex Nova.

Las actividades de **comprobación** e **investigación** son las funciones típicas y fundamentales de la inspección, de control de la veracidad y exactitud de los datos con trascendencia tributaria. La comprobación tiene por objeto la verificación de los hechos imposables y sus circunstancias declarados por el obligado tributario. La investigación tiene por objeto descubrir hechos imposables y sus circunstancias no declarados por el obligado tributario o declarados incorrectamente⁸¹.

⁽⁸¹⁾Art. 145.2 y 3 LGT

Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán **examinar**, entre otros, los **siguientes documentos** de los **obligados tributarios**⁸²:

⁽⁸²⁾Art. 171 RGGIT

- Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- Libros registros establecidos por las normas tributarias.
- Facturas, justificantes y documentos sustitutos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

3.2. Fases del procedimiento inspector

1) Iniciación del procedimiento inspector

El procedimiento de inspección se **iniciará** de oficio o bien a petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 LGT⁸³.

⁽⁸³⁾Art. 147.1 LGT

Por consiguiente, los modos de iniciación del procedimiento de inspección son los siguientes⁸⁴:

⁽⁸⁴⁾Art. 177 RGGIT

a) De oficio, por parte de los propios órganos de la inspección.

b) A petición del obligado tributario, cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general⁸⁵. Por lo tanto, no se trata realmente de una forma de iniciación, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente.

⁽⁸⁵⁾Arts. 149 LGT y 179 RGGIT

Formas de materialización del inicio del procedimiento de inspección

a) Comunicación de inicio al obligado tributario. Como regla general, cuando se inician las actuaciones inspectoras, debe comunicarse al obligado tributario esta circunstancia a través de la oportuna notificación, señalándole día y hora para personarse, indicándosele, en su caso, el alcance de las actuaciones que se van a practicar y comunicándole que tenga a disposición de la inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios (arts. 177.1 y 178.4 RGGIT).

b) Personación de la inspección sin comunicación previa cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones. La inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en los locales del obligado tributario (empresas, oficinas, dependencias, instalaciones, almacenes o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria), si lo considera procedente. En este caso, las actuaciones se entienden con el obligado tributario si está presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares (arts. 151.2 LGT y 177.2 RGGIT).

Por otro lado, la LGT legitima al sujeto que está siendo inspeccionado a **solicitar** que la **actuación parcial se convierta en general**, respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados⁸⁶.

⁽⁸⁶⁾Art. 149.1 LGT

La solicitud debe producirse en el plazo de quince días desde que se le notifica el inicio de las actuaciones, sin que la misma interrumpa las actuaciones en curso⁸⁷. La Administración deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

⁽⁸⁷⁾Art. 149.2 LGT

2) Desarrollo del procedimiento inspector

La LGT prevé que las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente en una serie de **lugares**, según determine la inspección⁸⁸.

Lugares de desarrollo de las actuaciones de inspección

- El domicilio fiscal del sujeto investigado o el lugar donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- El lugar de realización total o parcial de las actividades gravadas.
- El lugar en que se halle alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria.
- Las oficinas o locales de la Administración, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar.

Respecto al **horario** en que deben desarrollarse las actuaciones de la inspección, la LGT establece que si se practican en las oficinas públicas de la inspección, será el del horario oficial, de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. Mientras que si se desarrollan en los locales del obligado, será el horario de la jornada laboral de oficina o de la actividad de dicho obligado, salvo acuerdo en contrario⁸⁹.

La inspección puede requerir la **comparecencia del obligado tributario** los días necesarios para el desarrollo de sus actuaciones, en el lugar y hora que estime conveniente⁹⁰.

El acceso al domicilio o locales del obligado tributario

Cuando las actuaciones lo requieran, según los artículos 142.2 LGT y 172 RGGIT, el inspector podrá acceder:

- A las fincas o locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Pero si el dueño del local o la persona bajo cuya custodia se encuentren los citados lugares se oponen a la entrada, se precisa autorización escrita de la autoridad administrativa correspondiente.
- Al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, en cuyo caso se precisa el consentimiento del obligado tributario o autorización judicial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 113 LGT. Así pues, se observa cómo la LGT y el RGGIT distinguen, a estos efectos, entre domicilio y locales de negocio del obligado tributario.

Por otra parte, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la Administración puede adoptar **medidas cautelares** para impedir la destrucción, desaparición o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia y exhibición (art. 146 LGT).

Como regla general⁹¹, las actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación llevadas a cabo por la inspección de los tributos deberán concluir en el plazo máximo de **doce meses**, a contar desde la fecha de notificación

⁽⁸⁸⁾Art. 151.1 LGT

Lectura recomendada

I. García-Ovies Sarandeses (2004). "Procedimiento de inspección". En: AA. VV. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

⁽⁸⁹⁾Art. 152 LGT

⁽⁹⁰⁾Art. 180.2 RGGIT

La inviolabilidad del domicilio

Según el artículo 18.2 CE, el domicilio de las personas físicas es inviolable; pero la jurisprudencia del TC (STC 137/1985, de 17 de octubre) recaída sobre el precepto constitucional extiende la garantía de inviolabilidad al domicilio de las personas jurídicas. Si bien, según la STC 69/1999, de 26 de abril, no constituyen domicilio constitucionalmente protegido los locales abiertos al público.

⁽⁹¹⁾Art. 150.1 LGT

al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, se recogen en la LGT una serie de excepciones a esta regla general, en las que podrá ampliarse dicho plazo por otros doce meses.

3) Terminación del procedimiento inspector

En cuanto a las **formas de terminación del procedimiento inspector**, hay que destacar que, en la mayoría de los casos, el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar⁹².

⁽⁹²⁾Art. 189 RGGIT

Las **actas** son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma⁹³.

⁽⁹³⁾Art. 143.2 LGT

Las actas **no pueden ser objeto de impugnación**, sin perjuicio de los recursos que procedan posteriormente contra las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas (art. 185.4 RGGIT), que se producen por el simple transcurso de un determinado plazo, como es el caso de las actas con acuerdo (art. 155.3 LGT) o de las actas de conformidad (art. 156.3 LGT), o bien mediante un acto de liquidación expreso (art. 157.4 LGT).

En relación con las **clases de actas**, la LGT establece que, a efectos de su tramitación, estos documentos pueden clasificarse en tres categorías: actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad⁹⁴. Como ya se ha dicho, cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, esta se tramitará como de disconformidad.

⁽⁹⁴⁾Art. 154 LGT

Las **actas con acuerdo** son una especie de transacción que solo puede plantearse respecto de determinados aspectos del acta de inspección, no sobre todos ellos. No obstante, las materias sobre las que puede plantearse la transacción son bastante amplias: cuestiones de estimación, valoración o medición, o bien la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o de aplicación de la norma al caso concreto.

Lectura recomendada

A. Zabala Rodríguez-Fornos (2004). "Las actas de la inspección tributaria: las actas con acuerdo". En: AA. VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Efectos de la firma del acta con acuerdo

a) En primer lugar, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones, será de aplicación la reducción del 50% (art. 188.1 LGT). Ahora bien, esta reducción no será aplicable y, por lo tanto, se exigirá por la Administración cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo, en el plazo del artículo 62.2 LGT o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución (art. 188.2.a LGT).

b) En segundo lugar, la LGT señala que el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria (art. 155.6 LGT).

c) Por último, la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo solo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 LGT, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

Las **actas de conformidad** son aquellas que se extienden haciendo constar la conformidad expresa del obligado tributario respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenidos en las mismas. Dicha conformidad del obligado tributario tiene como consecuencia directa la reducción de la sanción que, en su caso, proceda imponer, en un 30%⁹⁵.

(95) Art. 156 LGT

En las **actas de disconformidad**, el sujeto pasivo o su representante rechaza la propuesta de regularización: bien se niegan a suscribir el acta o bien la suscriben pero sin prestar su conformidad a la propuesta o bien no compareciendo en la fecha señalada para la firma de las actas⁹⁶.

(96) Art. 157 LGT

3.3. Estimación indirecta y fraude de ley

Cuando la colaboración que deben prestar los obligados tributarios a la Hacienda Pública no se produce, bien porque no desean colaborar o por cualquier otra razón, la normativa prevé la posibilidad de aplicar un sistema alternativo a la estimación objetiva y la directa, el método de **estimación indirecta**, que permite a la Administración fijar por ella misma el importe de la base imponible⁹⁷.

(97) Art. 53.1 LGT

Por otra parte, la propia LGT establece que, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas, para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios, un **informe razonado** sobre:

- Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

Hay que tener presente que, en el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un **único informe** que recoja ambas circunstancias⁹⁸.

(98) Art. 193.6 RGGIT

Asimismo, señala la LGT que la aplicación de este método **no requiere acto administrativo previo** que lo declare; si bien en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes, puede plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método⁹⁹.

(99) Art. 158.2 LGT

El **fraude de ley tributaria** (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, según la extraña terminología empleada por la LGT) consiste en uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad.

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias¹⁰⁰:

(100) Art. 15.1 LGT

- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Tal como establece la LGT¹⁰¹, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá emitirse previamente un **informe favorable** de la **comisión consultiva**.

(101) Art. 159.1 LGT

Según dispone la LGT, el **informe** de la **comisión consultiva vinculará al órgano de inspección** sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma¹⁰².

(102) Art. 159.6 LGT

Finalmente, establece el artículo 159.7 LGT que el informe y los demás actos dictados para la declaración del fraude de ley **no serán susceptibles de recurso o reclamación**. No obstante, en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del fraude de ley.

4. Procedimientos de recaudación tributaria

4.1. La recaudación tributaria

1) Objeto de la recaudación

La **recaudación** tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias¹⁰³.

(103) Art. 160 LGT

Por lo tanto, la recaudación tiene por **objeto** el ingreso de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo, en los plazos previstos en las normas tributarias. Sin embargo, también se aplica la normativa tributaria en materia recaudatoria a otros ingresos públicos regulados por el derecho público, como las sanciones tributarias, los precios públicos o las multas de tráfico¹⁰⁴.

(104) Arts. 1 y 2 RGR

Esta **función** de recaudación deriva de la potestad de autotutela de la Administración que le habilita, como exigencia del principio de eficacia, entre otras cosas, a dictar sus propios actos declarativos de derechos y a proceder a su ejecución, sin perjuicio de un posterior control jurisdiccional.

2) Períodos y procedimientos de recaudación

Desde el punto de vista temporal, el pago de las deudas tributarias en los procedimientos de recaudación puede realizarse en dos **períodos**: el período voluntario y el período ejecutivo¹⁰⁵.

(105) Arts. 160.2 LGT y 2 RGR

a) El **período voluntario**. En él, el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto, adoptando la Administración una posición pasiva o de simple espera a que se produzca el pago¹⁰⁶. Por otro lado, la deuda exigida es la inicial resultante de una liquidación o una autoliquidación.

(106) Art. 62 LGT

b) El **período ejecutivo**. La Administración puede llevar a cabo la recaudación coactivamente fuera del plazo voluntario utilizando los medios de compulsión que a su disposición pone el ordenamiento tributario, mediante el procedimiento de apremio. Además, la deuda a la que deberá hacer frente el obligado tributario no es solo la inicial, pues el inicio de este período produce el devengo de los intereses de demora y del recargo del período ejecutivo.

Devengo y exigibilidad de otras prestaciones

A pesar de que se devenguen estas prestaciones, no siempre van a ser exigibles (caso de los intereses de demora) o es posible que la cuantía exigible varíe (como sucede con los recargos del período ejecutivo).

El período voluntario siempre existe. Es decir, siempre que existe una deuda por pagar, tanto liquidada como autoliquidada, se concede al obligado tributario un período voluntario para efectuar el pago. En cambio, el período ejecutivo no siempre existirá (porque la deuda ha sido satisfecha en período voluntario o por otros motivos).

A este respecto, es importante subrayar que los conceptos de “**período**” y “**procedimiento**” no son equiparables. El período es la dimensión temporal en que se desarrolla el procedimiento; y el procedimiento es un conjunto de actos relacionados entre sí, encaminados a la consecución de una finalidad común. Lo cual tiene trascendencia especialmente en la fase ejecutiva de la recaudación.

Período ejecutivo y procedimiento ejecutivo

El período ejecutivo constituye el aspecto temporal de la recaudación ejecutiva. Se inicia automáticamente por el mero transcurso de cierto plazo (generalmente, al día siguiente de finalizar el período voluntario) y la deuda a pagar en este período, en ocasiones, puede ser menor que la deuda a pagar en el procedimiento de apremio.

Por su parte, el procedimiento ejecutivo o de apremio (o vía de apremio) es el conjunto de actuaciones administrativas tendentes al cobro ejecutivo de las deudas tributarias. No puede iniciarse más que con el correspondiente acto administrativo (la providencia de apremio), al igual que todo procedimiento. Por consiguiente, el procedimiento de apremio necesariamente se desarrolla tras la apertura del período ejecutivo.

3) La recaudación en período voluntario

El procedimiento de **recaudación en período voluntario** consiste en el ingreso de la deuda tributaria liquidada y notificada al obligado tributario, o bien en el ingreso de una deuda autoliquidada por el propio obligado, dentro de los plazos legal o reglamentariamente establecidos a tal efecto y con los medios admitidos en nuestro ordenamiento¹⁰⁷.

⁽¹⁰⁷⁾Arts. 60 a 65 y 160 LGT

La **finalización** del procedimiento de recaudación en período voluntario tiene lugar, según el artículo 68.2 RGR: el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso señalados en el artículo 62 LGT; el día de finalización del plazo en los tributos de cobro periódico de notificación colectiva; o el día de finalización del plazo para la presentación de las autoliquidaciones. Si bien, cuando se trata de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo pero sin efectuar el ingreso o sin presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, el período voluntario vence el mismo día en que se ha presentado dicha autoliquidación.

Los obligados tributarios pueden satisfacer, total o parcialmente, las deudas en período voluntario. Por el importe no ingresado se iniciará, en su caso, el período ejecutivo, de acuerdo con el artículo 68.3 RGR.

Los plazos de ingreso en período voluntario (art. 62 LGT)

- En caso de liquidación administrativa notificada al obligado tributario, el plazo se iniciará a partir de la fecha de notificación, extendiéndose, si se ha recibido la notificación entre los días 1 a 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el día inmediato hábil posterior; si se ha recibido la notificación entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o el día inmediato hábil siguiente.
- En caso de liquidación de tributos aduaneros, se inicia igualmente al ser notificada la liquidación, abarcando los plazos que fija su propia normativa (30 días desde que son contraídas, según el artículo 8 RDL 1299/1986, de 28 de junio).
- Si se trata de tributos autoliquidados por los sujetos pasivos, los plazos son los señalados en las normas reguladoras de cada tributo.
- Para tributos de notificación colectiva y periódica, los correspondientes períodos cobratorios serán los que estén establecidos en sus normas reguladoras, señalándose, con carácter general, que cuando estas no establezcan un plazo concreto, este será único y abarcará desde el día 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior. No obstante, la Administración competente podrá modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.
- En el caso de deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, si no se dispone otro plazo en su regulación especial, se satisfacen simultáneamente con la realización del hecho imponible, por la propia mecánica del medio de pago.

Plazo de ingreso y notificación

A estos efectos, la notificación de la correspondiente liquidación debe contener la indicación del lugar, plazo y forma de pago de la deuda.

Ejemplos

En el IRPF, generalmente, el plazo de ingreso comienza el 1 de mayo y finaliza el 30 de junio. En el ITP el ingreso debe realizarse en los 30 días siguientes a la transmisión.

4) Consecuencias de la falta de pago y el cumplimiento extemporáneo

El **período ejecutivo** comienza automáticamente como consecuencia de que el deudor haya dejado transcurrir el plazo de pago en período voluntario sin haber pagado la deuda¹⁰⁸.

⁽¹⁰⁸⁾Arts. 161.1 LGT y 69.1 RGR

No obstante, esta afirmación debe matizarse en el sentido de que, para que una deuda sea reclamable en período ejecutivo, es preciso que se trate de una **deuda** cuya **existencia** y **cuantía** sea **conocida** por la **Administración**. Lo cual sucede en dos supuestos: cuando es la propia Administración tributaria quien ha practicado la liquidación de la deuda (fruto de un procedimiento de comprobación o investigación, o bien en el caso de los tributos que se gestionan mediante declaración); o bien porque la deuda ha sido reconocida por el propio obligado tributario al presentar dentro o fuera del período voluntario su autoliquidación, pero no la acompaña del ingreso correspondiente.

Una vez que se inicia el período ejecutivo se devengan y, en su caso, son exigibles los **intereses de demora** y los **recargos** del

, si bien los primeros se devengan con la finalización del período voluntario, mientras que los segundos se devengan cuando se inicia el período ejecutivo.

El **interés de demora**, según define la LGT, es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria¹⁰⁹.

(109) Art. 26.1 LGT

Lectura recomendada

A. López Díaz (1992). *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

Los **recargos del período ejecutivo** son una prestación accesoria consistente en un porcentaje fijo, de tres cuantías diferentes, que no tiene en cuenta los días de retraso en el pago (a diferencia de lo que sucede en el caso de los intereses de demora, que se devengan día a día de retraso), si bien para su cálculo se tiene en cuenta el momento o fase en que se paga la deuda.

Clases de recargos del período ejecutivo

- Recargo ejecutivo. Si el obligado tributario efectúa el ingreso antes de que se le notifique la providencia de apremio, es decir, antes de que se inicie el procedimiento ejecutivo, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 5% (art. 28.2 LGT).
- Recargo de apremio reducido. Si el obligado tributario efectúa el ingreso en los plazos del procedimiento de apremio, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 10% (art. 28.3 LGT).
- Recargo de apremio ordinario. Si el ingreso no se produce en uno de estos momentos, el recargo pasa a ser del 20% y se exigen los intereses de demora (art. 28.4 LGT).

Por otra parte, de acuerdo con la definición ofrecida por la LGT, los **recargos por declaración extemporánea** son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración tributaria¹¹⁰. Esta norma se refiere a las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, esto es, a las declaraciones complementarias, reguladas en el artículo 122 LGT.

(110) Art. 27.1 LGT

Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

- Si el ingreso se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del período de ingreso voluntario, se aplicará un recargo respectivo del 5%, 10% y 15%, sin los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario hasta el momento del ingreso, ni sanciones. De ahí la denominación de recargo único.
- Si el ingreso se efectúa después de los 12 meses, se exigirá un recargo del 20%, sin sanciones, pero son exigibles los intereses de demora generados a partir del momento que se cumple el año desde la finalización del período voluntario hasta el día del pago extemporáneo.

Los recargos por ingreso extemporáneo son **compatibles** con los recargos del período ejecutivo y con los intereses generados por el inicio del período ejecutivo (que se calculan sobre el importe de la autoliquidación), de acuerdo con lo previsto por el artículo 27.3 LGT, cuando los obligados tributarios no efectúan el ingreso al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

La razón de que se exija el recargo de apremio es que el período ejecutivo se inicia con la presentación de la autoliquidación complementaria sin efectuar el ingreso.

Por último, debe señalarse que el importe de los recargos se **reducirá en un 25%** si, por un lado, se realiza el ingreso total del importe restante del recargo en el período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y, por el otro, se efectúa el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el período voluntario correspondiente, respectivamente¹¹¹.

(111) Art. 27.5 LGT

4.2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

La LGT posibilita que el pago de las deudas tributarias pueda ser aplazado o fraccionado, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago en los plazos establecidos¹¹².

(112) Art. 65 LGT

El **aplazamiento** del pago constituye un incidente que puede producirse en el procedimiento de recaudación y que debe ser acordado mediante una resolución del órgano competente. Consiste en que la Administración concede al obligado tributario más tiempo para efectuar el pago.

El **fraccionamiento** del pago, por su parte, como modalidad del aplazamiento, consiste en que la Administración permite que la deuda se pague por partes.

Diferenciación de figuras afines

Se diferencia este fraccionamiento del aplicable de modo automático y sin necesidad de acuerdo alguno por parte de la Administración que tiene lugar en algunos impuestos, como el pago de la cuota diferencial del IRPF.

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no presupone conformidad con la liquidación, pudiendo recurrirse dicha liquidación en el plazo oportuno, antes o después de solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento.

En cuanto a las **deudas aplazables**, lo son todas las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo. Por lo tanto, cabe solicitar aplazamiento y fraccionamiento con independencia del momento procedimental en que se halle la deuda, del tipo de tributo de que se trate, e incluso de si se trata de una deuda tributaria con todo el contenido del artículo 58 LGT, una deuda tributaria en el sentido estricto (cuota o recargos sobre la base o la cuota) o bien simplemente una prestación accesoria de la deuda, en sentido estricto¹¹³

Lectura recomendada

Podéis consultar, en relación con la posibilidad de impugnación en esta materia, la **STSJ de Asturias** de 26 de septiembre de 1989.

(113) Arts. 65.1 LGT y 44.2 RGR

Ahora bien, no se puede aplazar o fraccionar las deudas cuya exención se realiza por medio de efectos tributarios; las deudas correspondientes a obligaciones a cargo del retenedor o el obligado a efectuar ingresos a cuenta; y las deudas que tengan la consideración de créditos contra la masa concursal¹¹⁴. Con carácter general, una condición necesaria para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, según el artículo 65.3 LGT, es que el obligado que los solicita preste una **garantía** suficiente para asegurar el pago de la deuda. Se encuentran reguladas las garantías para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias en los artículos 82 LGT y 48 RGR. Deben formalizarse en el plazo de dos meses, contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

(114) Art. 65.2 LGT

El procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento se **inicia** con la petición del obligado tributario dirigida al órgano competente, presentándose durante el período voluntario si la deuda se encuentra incurso en el mismo, o bien en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados, si la deuda está incurso en la vía de apremio. Dicha solicitud debe contener los datos especificados en el artículo 46.2 RGR y debe acompañarse de los documentos detallados en el artículo 46.3 RGR.

Autoliquidaciones extemporáneas

Cuando se trata de autoliquidaciones extemporáneas, se entiende que la solicitud se presenta en período voluntario cuando la solicitud se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

La **tramitación** del expediente incoado a raíz de la solicitud, con eventual requerimiento para subsanar las deficiencias en un plazo de diez días, se llevará a cabo por los órganos competentes, que comprobarán las dificultades económico-financieras, la suficiencia de garantías o, si procede, su exención, solicitando los informes técnicos que fueran precisos¹¹⁵. Además, los órganos competentes podrán adoptar medidas cautelares, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 RGR; y, de otro lado, pueden decidir la inadmisión de la solicitud por los motivos contenidos en el artículo 47 RGR.

(115) Art. 46 RGR

La **resolución** se adoptará por el órgano correspondiente en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud. Si la resolución es positiva, se notificará al interesado con expresión de las consecuencias a que haya lugar y los plazos, pudiendo modificar los plazos solicitados en la petición. Igualmente, si es denegatoria, se notificará al interesado¹¹⁶.

(116) Arts. 104.1 LGT y 52.6 RGR

4.3. El procedimiento de apremio

El **procedimiento de apremio** es el que sigue al de recaudación en período voluntario, y que tiene por finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir las deudas no satisfechas. El inicio del período ejecutivo tiene la virtualidad de otorgar a la Administración la facultad (derecho-deber) de exigir las deudas líquidas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago¹¹⁷.

(117) Art. 161.3 LGT

Presupuestos para que se inicie el procedimiento de apremio

a) Presupuesto material. Para que la Administración pueda iniciar el procedimiento de apremio, necesariamente debe haberse abierto antes el período ejecutivo por la falta de

pago en período voluntario. Por lo tanto, el presupuesto material para iniciarse la vía de apremio viene constituido por la falta de ingreso de la deuda en el plazo voluntario de pago. Además, esta deuda no satisfecha debe ser una deuda conocida por la Administración, esto es, exigible y líquida, bien porque haya sido liquidada por la propia Administración, bien porque el obligado tributario haya presentado su autoliquidación sin efectuar el oportuno ingreso.

b) Presupuesto formal. En segundo lugar, como señala el artículo 167.1 LGT, “el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario”. Es decir, se trata de la providencia de apremio, que posee el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio. Es el acto administrativo que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago. Por consiguiente, es el acto administrativo de requerimiento al pago y de apercibimiento al obligado de que en caso de que no pague en el plazo señalado en la propia providencia, que se le concede como una nueva y última oportunidad, la Administración ejecutará su patrimonio (arts. 69.2 y 70.1 RGR). Tiene igual fuerza ejecutiva que la sentencia judicial a efectos de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado al pago. Implica el despacho de la ejecución contra el patrimonio del deudor, de forma acorde con la naturaleza de dicho procedimiento (art. 167.2 LGT).

Una vez que se ha iniciado la vía de apremio, la Administración no procede coercitivamente contra los bienes del obligado al pago, sino que le concede un **nuevo plazo** para que de forma voluntaria satisfaga la deuda inicial incrementada, en su caso, con los intereses de demora y el recargo de apremio¹¹⁸.

(118) Art. 62.5 LGT

Plazos para realizar el ingreso en vía de apremio

- Hasta el 20 del mes en curso, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la primera quincena del mes.
- Hasta el día 5 del mes siguiente, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la segunda quincena del mes (entre los días 16 y último de cada mes).

Conviene destacar que estos plazos son inferiores a los previstos para el ingreso en período voluntario, en el que las deudas notificadas en la primera quincena pueden pagarse hasta el día 20 del mes siguiente; y las notificadas en la segunda quincena, pueden pagarse hasta el día 5 del segundo mes posterior.

Transcurridos estos plazos, continuará el procedimiento de apremio y se procederá al embargo de los bienes del deudor, siguiendo las fases que a continuación se analizan.

Cuando la Administración procede a embargar los bienes del obligado al pago, dicho embargo produce una serie de gastos a la Administración. Estos gastos son las denominadas **costas del procedimiento de apremio**, esto es, se trata de los gastos que se originan durante el proceso de ejecución forzosa y que deben ser satisfechas por el obligado al pago apremiado¹¹⁹.

(119) Art. 169.1.d LGT

Una vez que se ha notificado la providencia de apremio sin que la deuda apremiada haya sido ingresada en los plazos previstos, el procedimiento se sigue a través de distintas fases y actuaciones tendentes a la **ejecución** de los bienes del patrimonio del deudor apremiado a los efectos de que la Administración pueda cobrar sus deudas, y siempre que no se haya suspendido el procedimiento por la oposición al mismo. Las actuaciones del procedimiento de apremio pueden extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (cuatro años¹²⁰).

(120) Art. 104.1, *in fine*, LGT

Las **fases** a través de las que se desarrolla la ejecución son el embargo de los bienes, el depósito de estos, su valoración y enajenación, la aplicación e imputación de la suma obtenida.

El **embargo** de los bienes del deudor constituye el centro del procedimiento ejecutivo, tendente al cobro de la deuda tributaria con la suma obtenida al realizar los bienes embargados, respetando el principio de proporcionalidad, esto es, debe realizarse sobre bienes que permitan cubrir de forma suficiente la cuantía a apremiar, pero sin poder excederla de forma indebida, de acuerdo con lo previsto por los artículos 169 y 170 LGT.

Lectura recomendada

J. Sopena Gil (2004). *El embargo de dinero por deudas tributarias en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Modos de terminación del procedimiento de apremio

- a) El pago del débito, que se hará constar en el expediente, quedando este ultimado y entregando al deudor justificantes de pago de las deudas satisfechas. Si el pago no cubre la totalidad del importe de la deuda debida, continúa el procedimiento de apremio por la cantidad pendiente.
- b) El acuerdo de declaración del crédito total o parcialmente incobrable, tras la declaración de fallido de todos los obligados al pago (del deudor y los responsables solidarios, si los hubiere).
- c) El acuerdo de extinción de la deuda por cualquier otra causa (prescripción, condonación o compensación).

4.4. Actuaciones de asistencia mutua

Se entiende por **asistencia mutua**, a los efectos de la LGT, el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

En relación con las **actuaciones de asistencia mutua**, la Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia¹²¹.

⁽¹²¹⁾Art. 177 bis.1 LGT

La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los **datos, informes o antecedentes** obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa¹²².

⁽¹²²⁾Art. 177 ter.1 LGT

En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser **notificados** en el **territorio de otro Estado** mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado, según establece el artículo 177 sexies.1 LGT.

Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una **petición de notificación** de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la LGT¹²³.

(123) Art. 177 sexies.2 LGT

La **recaudación de deudas** en el **ámbito de la asistencia mutua** se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los artículos 62.6 y 65.6 LGT (relativos a los plazos de ingreso en las actuaciones de asistencia mutua y al aplazamiento y fraccionamiento del pago, respectivamente), así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas del procedimiento de apremio, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el capítulo VI, dedicado a la asistencia mutua¹²⁴.

(124) Art. 177 octies LGT

Se acordará la **suspensión de oficio del procedimiento de recaudación** instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite, fehacientemente, la existencia del mismo¹²⁵.

(125) Art. 177 terdecies LGT

5. Procedimientos de revisión tributaria

5.1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria

La **revisión** de los **actos tributarios** en vía administrativa constituye una potestad de la Administración reconocida como principio general en el derecho público, que establece esta vía como paso previo a la impugnación en sede jurisdiccional, dando de esta forma oportunidad a la Administración para reexaminar su actuación.

En cuanto a la vía administrativa en materia tributaria, existen tres formas de revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones¹²⁶:

(126) Art. 213.1 LGT

a) Los **procedimientos especiales de revisión**, que forman parte de la revisión de oficio. Se dan en supuestos tasados por motivos de legalidad y de interés público. Se trata de la nulidad de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación y la rectificación de errores materiales. Además, debe incluirse la devolución de ingresos indebidos, si bien su naturaleza se identifica más con la gestión que con los procedimientos especiales de revisión.

b) El **recurso de reposición** previo al económico-administrativo. Este recurso, en el ámbito estatal, posee un carácter potestativo, mientras que en la esfera local, como norma general, es preceptivo, excepto en los municipios de gran población.

Lectura recomendada

C. Checa González (1997). *Reclamaciones y recursos tributarios*. Pamplona: Aranzadi.

c) Las **reclamaciones económico-administrativas**, que constituyen una vía de revisión específica en materia tributaria, previa a la vía judicial, que pone fin a la vía administrativa (tienen carácter preceptivo en el ámbito estatal). Por consiguiente, hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa, en el ámbito estatal, y en el local, solo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

5.2. Procedimientos especiales de revisión

Los **procedimientos especiales de revisión** permiten a la Administración, de oficio, volver sobre sus actos, subsanando los defectos de que adolezcan o anulándolos, sin necesidad de acudir a los tribunales y sin que sea preciso que los interesados los impugnen. No obstante, debe ponerse de relieve que esta potestad es excepcional, ya que solo proceden en los supuestos tasados previstos en la ley (generalmente, se trata de vicios graves provocadores de nulidad o anulabilidad).

Pueden recaer sobre actos firmes y, como norma general, el plazo para iniciarlos es muy amplio, coincidiendo con el de prescripción en ocasiones (incluso puede superarlo).

Estos procedimientos, que se enumeran en el artículo 216 LGT y se regulan en los artículos 217 a 221 LGT y 4 a 20 RGRVA, son los siguientes:

- Declaración de nulidad del pleno derecho.
- Declaración de lesividad de actos anulables.
- Revocación.
- Rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho.
- Devolución de ingresos indebidos.

Procedimientos especiales de revisión

La declaración de nulidad de pleno derecho es de aplicación en aquellos actos que adolecen de vicios determinantes de nulidad y que han ganado firmeza en vía administrativa. La finalidad del mismo es, pues, declarar la nulidad de actos que vulneran de forma manifiesta la legalidad. En consecuencia, su objeto son los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo. Los motivos de nulidad de pleno derecho por los cuales se pueden revisar los actos tributarios son motivos tasados, por lo que, para conseguir la declaración de nulidad de cualquier otra causa de nulidad no contemplada en este precepto, la Administración deberá acudir a la declaración de lesividad para posteriormente impugnar en vía contenciosa.

Al margen de los casos de declaración de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores, está vedado para la Administración tributaria anular sus propios actos y resoluciones firmes en vía administrativa en perjuicio de los interesados. En este sentido, como norma general, la firmeza del acto produce la imposibilidad de revisión en perjuicio de terceros, aunque vulneren el ordenamiento jurídico. Ahora bien, se articula una vía excepcional, la declaración de lesividad, para habilitar a la Administración a impugnar el acto en vía jurisdiccional si incurre en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

La declaración de lesividad constituye el procedimiento puesto a disposición de la Administración tributaria para poder acceder a la impugnación ante la vía contencioso-administrativa de los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados por razones diferentes a las de nulidad y a errores materiales, aritméticos o de hecho. Por lo tanto, el resultado de este procedimiento no es la declaración de nulidad de los actos administrativos ni se trata propiamente de un procedimiento de revisión, sino de una vía previa a la revisión, que tendrá lugar en el ámbito judicial. En cuanto al objeto de este procedimiento, está constituido por los actos y resoluciones favorables a los interesados que supongan cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, también podrán ser declaradas lesivas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, en conexión con lo dispuesto expresamente en el artículo 213.2 LGT.

La revocación está prevista como una forma de revisar por parte de la propia Administración los actos administrativos en beneficio de los interesados en determinadas circuns-

Lectura recomendada

C. Checa González (2004). "Procedimientos especiales de revisión". En: AA. VV. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

tancias. El objeto de la revocación son los actos de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones en beneficio de los interesados cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: cuando infrinjan manifiestamente la ley; cuando se ponga de manifiesto la improcedencia del acto por una causa sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular; o bien cuando en la tramitación del procedimiento tributario se provoque indefensión a los interesados.

A través del procedimiento de rectificación de errores, la Administración puede corregir los posibles errores aritméticos o formales que afecten a sus actos, pero sin cuestionar su subsistencia en relación con el fondo de los mismos. Por ello, este procedimiento no determina la nulidad del acto, solo su modificación. El objeto de la rectificación está constituido por los errores materiales, de hecho o aritméticos, concepto sobre el que existe una abundante jurisprudencia, de que adolezcan tanto actos como resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, de acuerdo con el artículo 220.1 LGT, en conexión con lo dispuesto por el artículo 213.2 LGT.

Por último, cuando se produce un ingreso no debido por parte de un obligado tributario, el ordenamiento tributario prevé que se proceda a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente. Esta devolución concierne únicamente a los ingresos indebidos en sentido estricto, es decir, derivados de una irregularidad en la aplicación de los tributos. Quedan fuera, en cambio, las devoluciones tributarias integrantes del mecanismo habitual de aplicación de determinados impuestos, como, por ejemplo, el IRPF o el IVA.

5.3. El recurso de reposición

El fundamento del **recurso de reposición** radica en la nueva oportunidad que se otorga al órgano que dictó el acto para reconsiderarlo antes de interponer reclamación ante el correspondiente tribunal económico-administrativo y, en su caso, el recurso judicial una vez agotada la vía administrativa.

Si bien, en la práctica, ha demostrado ser poco efectivo al ser resuelto por el mismo órgano que dicta el acto objeto de impugnación, provocando, de facto, una simple dilación en la resolución de la materia objeto de controversia. Es un recurso poco formalizado, en el que no se precisa la intervención de procurador ni letrado.

El recurso de reposición estatal está regulado en los artículos 222 a 225 LGT y desarrollado por los artículos 23 a 27 del RGRVA. La regulación del recurso de reposición en el ámbito local se lleva a cabo en el artículo 14.2 TRLRHL y en el 108 LBRL.

Se trata de un recurso administrativo de carácter **potestativo**, en el ámbito estatal; sin embargo, en el ámbito local, generalmente es preceptivo, salvo para los municipios de gran población a que se refiere el artículo 121 LBRL, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local¹²⁷).

El recurso se **interpone ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado** y, si se dictó por delegación, se interpondrá ante el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma. La legitimación para interponer el recurso es la relativa a las reclamaciones económico-administrativas¹²⁸.

Lectura recomendada

A. M. García-Moncó (2004). "Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas". En: AA. VV. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

⁽¹²⁷⁾Art. 222.1 LGT

⁽¹²⁸⁾Art. 223.3 LGT

El **plazo** para la interposición del recurso de reposición es de un mes, a partir del día de la notificación del acto que se pretende impugnar o del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo¹²⁹. En el caso de tributos periódicos de notificación colectiva, el plazo se cuenta desde el día siguiente al de la finalización del período voluntario de pago.

(129) Art. 223.1 LGT

5.4. Las reclamaciones económico-administrativas

Las **reclamaciones económico-administrativas** constituyen una vía específica de revisión preceptiva en el ámbito tributario estatal ante la propia Administración, que agota la vía administrativa. Por lo tanto, es previa a la vía contencioso-administrativa¹³⁰.

(130) Art. 249 LGT

En el ámbito local, hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa solo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

Normativa aplicable

La LGT (arts. 226 a 248) y el RGRVA (arts. 28 a 65).

Los órganos competentes para resolver las reclamaciones son los tribunales económico-administrativos, que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Su competencia es irrenunciable e improrrogable, no pudiendo ser alterada por la voluntad de los interesados¹³¹.

(131) Arts. 228 LGT y 28 a 30 RGRVA

Los tribunales económico-administrativos

Los tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma, en el ámbito de las competencias del Estado: el Tribunal Económico-Administrativo Central; los tribunales económico-administrativos regionales, uno por cada comunidad autónoma; y los tribunales económico-administrativos locales de las ciudades con estatuto de autonomía Ceuta y Melilla. Además, también se considera como un órgano de este tipo la sala especial para la unificación de doctrina, órgano que resuelve el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Las reclamaciones las conocen en primera instancia o en única instancia en función de si superan o no una determinada cuantía. Cuando no superen la cuantía determinada reglamentariamente, conocerán en única instancia (si bien, la resolución será recurrible ya en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de la comunidad autónoma correspondiente); en cambio, cuando la superen conocerán en primera instancia, siendo recurribles las resoluciones a través del recurso de alzada ante el TEAC.

La cuantía que marca la frontera entre la primera y la única instancia está fijada por la Disposición Adicional 14.^a LGT y el artículo 36 RGRVA en 150.000 euros, cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias, y en 1.800.000 euros cuando se impugnan bases o valores.

El TEAC resuelve en alzada los actos que superan la cuantía señalada y, además, conocen en única instancia, en primer lugar, los actos dictados por los órganos centrales de los ministerios, la AEAT y entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado, y por los órganos superiores de las comunidades autónomas; y, en segundo lugar, las reclamaciones en las que deba oírse (o se haya oído como trámite previo) al Consejo de Estado. Asimismo, resuelve los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterios, de revisión y para la unificación de doctrina y la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Por último, debe tenerse en cuenta que en los casos en los que es posible plantear recurso de alzada ante el TEAC, se habilita al recurrente a que lo plantee directamente, renunciando, de esta manera, a la primera instancia (recurso *per saltum*).

El **procedimiento** se impulsa, tanto en única como en primera instancia, de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no podrán ser objeto de prórroga ni necesitarán que se declare su finalización. Los actos y notificaciones que afecten a los interesados o pongan fin a una reclamación deberán ser notificados al interesado. El procedimiento es gratuito, salvo que se aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso pueden exigírseles al reclamante las costas¹³².

(132) Art. 234 LGT

El **plazo** para la presentación es de un mes a partir de la notificación del acto que se impugna; desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio; desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de a realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión o de la sustitución¹³³.

(133) Art. 235.1 LGT

El **plazo de resolución** es de un año desde la interposición de la reclamación (art. 240.1 LGT). El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considere desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente a partir del día siguiente de la finalización del plazo del año para resolver, o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Además, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora: artículo 240.2 LGT en conexión con el artículo 26.4 LGT.

6. Procedimiento sancionador tributario

6.1. Las infracciones tributarias

La LGT abre el capítulo dedicado a las infracciones y sanciones tributarias con la siguiente definición de **infracción tributaria**: son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley¹³⁴.

⁽¹³⁴⁾ Art. 183.1 LGT

Existen una serie de circunstancias en las que se **excluye la responsabilidad** por la comisión de una infracción tributaria, es decir, en las que no se impone sanción alguna, ya que las personas infractoras “podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos¹³⁵”.

⁽¹³⁵⁾ Art. 179.1 LGT

La exclusión de responsabilidad

Esta norma, contenida en el artículo 179.1 LGT, debe ponerse en relación con el artículo 183.1 LGT, que recoge la culpabilidad como elemento que debe estar presente en las infracciones.

El citado artículo 179 LGT, en su apartado 2, recoge una enumeración de supuestos en los que se excluye la responsabilidad. No obstante, se trata más bien de supuestos en los que no se ha producido el tipo de la infracción porque sin culpabilidad no existe infracción, más que de supuestos en los que se excluye la responsabilidad.

Extinción de la responsabilidad por infracción

La responsabilidad por haber cometido una infracción, es decir, la posibilidad de imponer una sanción, puede extinguirse en los siguientes casos, recogidos en el artículo 189.1 LGT:

- El fallecimiento del sujeto infractor, en aplicación del principio de personalidad de la pena.
- El transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones (que se aplica de oficio). Dicho plazo es de cuatro años y se inicia su cómputo a partir de la comisión de la correspondiente infracción (art. 189.2 LGT).
- Un tercer caso, no contemplado en este precepto, pero que podría incluirse entre las causas de extinción de la responsabilidad por infracción, sería el de la regularización voluntaria de la situación tributaria, tanto si la conducta infractora ocasiona perjuicio económico para la Hacienda Pública (arts. 27 y 191.1 LGT) como si no (art. 179.3 LGT).

Las infracciones tributarias pueden ser calificadas de tres maneras: como **leves, graves o muy graves**, conforme a lo dispuesto en los artículos 191 a 206 LGT¹³⁶.

⁽¹³⁶⁾ Art. 184.1 LGT

La calificación de una infracción como leve, grave o muy grave depende de la concurrencia de varios factores, definidos en los apartados 2.º y 3.º del artículo 184 LGT: **ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos**. A tales circunstancias se remiten los artículos 191 y siguientes.

Lectura recomendada

E. Simón Acosta (2004). "La potestad sancionadora". En: AA. VV. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

Clasificación por tipos infractores

- Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho de obligaciones de ingreso, con resultado de daño para la recaudación tributaria (arts. 191 a 193 LGT). Incluida su comisión en grado de tentativa (art. 194 LGT).
- Infracciones relativas al deber de declarar sin perjuicio económico inmediato: acreditación improcedente de conceptos a deducir en declaraciones futuras (art. 195 LGT).
- Infracciones del deber de declarar las bases imponibles o los resultados por parte de las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 LGT).
- Infracciones relacionadas con otros deberes meramente formales o complementarios de los propios sujetos pasivos: a) declaraciones censales (arts. 198 y 199 LGT); b) designación del representante (arts. 198 y 199 LGT); c) obligación de declarar el domicilio fiscal (art. 198 LGT); d) obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT); y e) obligaciones de facturación (art. 201 LGT).
- Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros y la prestación de declaraciones y autoliquidaciones (arts. 198 y 199 LGT).
- Infracciones relativas con el uso del NIF (art. 202 LGT).
- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones del obligado en el desarrollo de los procedimientos tributarios, resistencia, excusa o negativa a la acción de la Administración (art. 203 LGT).
- Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor (art. 204 LGT).
- Infracción del deber de comunicación de datos al retenedor (art. 205 LGT).
- Infracciones por incumplimientos relacionados con la obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición Adicional 18ª LGT).

De entre tales tipos infractores, se prevén **tres tipos básicos**¹³⁷, cuya realización ocasiona un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública; es decir, suponen un resultado lesivo para la recaudación tributaria. Así pues, lo que se produce en tales supuestos es la evasión de tributos.

⁽¹³⁷⁾Arts. 191 a 193 LGT

Tipos infractores básicos

En primer lugar, la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria de una autoliquidación (supuesto típico de fraude fiscal). La base de la sanción está constituida por la cantidad dejada de ingresar (art. 191 LGT).

En segundo lugar, la infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias. Por su parte, la base de la sanción consiste en la diferencia resultante de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido conforme a los datos declarados (art. 192 LGT).

Y, por último, la infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones tributarias (en el ámbito de algunos impuestos, como el IRPF o el IVA). A su vez, la base de la sanción es la cantidad devuelta sin tener derecho a la misma (art. 193 LGT).

La calificación de estos tres tipos infractores como leves, graves o muy graves depende:

En primer lugar, de la cuantía defraudada o base de la sanción (si esta es igual o inferior a 3.000 euros (o superior a esta cifra, sin que exista ocultación), la infracción será leve. No obstante, la infracción será grave o muy grave, con independencia de la cuantía de la base

de la sanción, en los casos de utilización de facturas falsas (aunque no sea constitutivo de medio fraudulento), de llevanza de manera incorrecta de libros o registros cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción y, en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, por el impago de retenciones o ingresos a cuenta.

En segundo lugar, depende también de la existencia de ocultación (en tal caso, la infracción será grave, si la base de la sanción es superior a 3.000 euros). Igualmente, la infracción será grave (con independencia de la cuantía de la base de la sanción) en los casos de utilización de facturas falsas (aunque no sea constitutivo de medio fraudulento), de llevanza de manera incorrecta de libros o registros cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción y, en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, por el impago de retenciones o ingresos a cuenta, cuando representen un porcentaje inferior o igual al 50% del importe de la base de la sanción.

Y, por último, depende de la utilización de medios fraudulentos, caso en el cual la infracción será siempre muy grave. Asimismo, también es muy grave la sanción en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, si se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, cuando representen un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción.

6.2. Las sanciones tributarias

Puede definirse la **sanción tributaria** en sentido estricto como la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante una conducta tipificada legalmente como infracción tributaria, con el propósito de prevención general y de represión del infractor.

Según el objeto, se pueden distinguir las siguientes clases de sanciones tributarias¹³⁸:

⁽¹³⁸⁾Art. 185 LGT

1) **Multas.** Consisten en una suma dineraria y se aplican en todo caso, ya que no hay infracción sin sanción. En este sentido, se trata de las principales sanciones previstas en el ordenamiento tributario. A su vez, las multas pueden dividirse en:

- **Fijas.** Están fijadas directamente por el legislador, entre un máximo y un mínimo, sin relación concreta a una magnitud determinada, ya que, como no están relacionadas con una defraudación a la Hacienda Pública, no puede establecerse una relación con la cantidad no ingresada.
- **Proporcionales.** La sanción procedente se aplica sobre la totalidad de la base de la sanción (la cuantía defraudada), a excepción de la infracción prevista en el artículo 191.6 LGT¹³⁹. Pueden consistir en un único porcentaje o bien en un porcentaje mínimo a un máximo (por ejemplo, del 50% al 150% de las cantidades que hubieran debido de ingresarse o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos).

⁽¹³⁹⁾Art. 184.1 LGT

Lectura recomendada

A. Morillo Méndez (1996). *Las sanciones tributarias*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

2) **Sanciones no pecuniarias**¹⁴⁰. Solamente se aplican en las infracciones graves o muy graves cuando concurren determinadas circunstancias. Se aplican junto a las pecuniarias, por lo tanto, tienen carácter accesorio. El tipo de san-

⁽¹⁴⁰⁾Art. 186 LGT

ción concreta a aplicar depende, en la mayoría de los supuestos, de la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta y del carácter grave o muy grave de la infracción cometida.

Las sanciones no pecuniarias

- Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o ayudas públicas.
- Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de gozar de beneficios o incentivos fiscales.
- Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado o con otros entes públicos.
- Suspensión, por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales (registradores de la propiedad, corredores oficiales de comercio, notarios...), empleo o cargo público.

En las sanciones pecuniarias proporcionales, en ocasiones, la ley prevé un mínimo y un máximo en su importe. Deberá ser el órgano que va a aplicarlas el que fije, en cada supuesto, la cuantía concreta de las mismas, empleando los criterios de graduación de las sanciones tributarias que establece la LGT, a fin de dar cumplimiento a los principios de proporcionalidad y personalidad de las sanciones¹⁴¹.

(141) Art. 187.1 LGT

Los criterios de graduación de las infracciones, que son aplicables simultáneamente, pueden dar lugar a un **incremento** de la sanción o bien a su **reducción**¹⁴².

(142) Art. 187.2 LGT

Tales criterios son los siguientes:

1) Criterios que determinan un incremento de la sanción:

- La comisión repetida de infracciones tributarias (reincidencia).
- El perjuicio económico para la Hacienda.
- El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación).

2) Criterio que determina la reducción de la sanción:

- El acuerdo o la conformidad del sujeto infractor.

A estos efectos, para graduar las sanciones, se parte del porcentaje mínimo establecido en el precepto regulador de la infracción de que se trate y hay que ir sumando los diferentes incrementos aplicables. Ahora bien, no puede

excederse el porcentaje máximo señalado por la normativa, de forma que si la suma de los incrementos supera dicho porcentaje máximo establecido, solo se aplicaría este porcentaje máximo.

El importe de las sanciones se puede reducir en distintos **supuestos** y con distintos importes¹⁴³:

(143) Art. 188 LGT

1) Las sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 LGT pueden reducirse en un 50% cuando se suscribe un acta con acuerdo (art. 155 LGT) o en un 30% en los supuestos de conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización o liquidación.

2) Si se paga totalmente la sanción en período voluntario, procede la reducción de un 25%. Esta reducción es compatible con la reducción por conformidad, pero no es acumulable a la reducción por actas con acuerdo. De hecho, en primer lugar, procede la aplicación de la reducción por conformidad y, sobre el resultado, se aplica esta reducción.

6.3. Fases del procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador, como norma general, ha de **tramitarse de forma separada** a los de aplicación de los tributos¹⁴⁴. Esta tramitación separada responde a la distinta naturaleza jurídica de la deuda tributaria y la sanción.

(144) Art. 208.1 LGT

Ahora bien, a pesar de esta separación de procedimientos, ello no significa que exista una incomunicación entre ambos, ya que pueden tenerse en cuenta en el procedimiento sancionador datos obtenidos en un procedimiento de comprobación o investigación.

En efecto, el artículo 210.2 LGT establece, a este respecto, que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente a este antes de la propuesta de regularización.

El procedimiento se **inicia** de oficio¹⁴⁵. De conformidad con lo previsto en el artículo 20.1 RGRST, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive (salvo que una disposición establezca de forma expresa otra cosa).

(145) Art. 209.1 LGT

En cuanto al concreto **plazo** para que **pueda iniciarse** el procedimiento sancionador, conviene tener presente que los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de la presentación de declaración, de un procedi-

(146) Art. 209.2 LGT

miento de verificación de datos, un procedimiento de comprobación o bien un procedimiento de investigación, que son los supuestos más frecuentes, no pueden iniciarse si han transcurrido más de **tres meses** desde que se haya notificado o se entienda notificada la correspondiente liquidación o resolución¹⁴⁶. En este punto, conviene destacar que se establece un plazo de tres meses desde que se notifica la sanción pecuniaria, para iniciar el procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no pecuniarias¹⁴⁷.

(147) Art. 209.2 LGT

Por otra parte, durante la fase de **instrucción** del procedimiento, se prepara la propuesta de resolución. Es de aplicación lo previsto en el artículo 99 LGT sobre desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios de aplicación de los tributos (aportación de documentos, copias...). A estos efectos, se aportan pruebas, declaraciones e informes¹⁴⁸.

(148) Art. 210.1 LGT

Concluidas las actuaciones, se formula la **propuesta de resolución** por parte del responsable de la instrucción, para someterla al órgano competente para resolver. La propuesta debe contener, de forma motivada: los hechos establecidos en la instrucción y su calificación jurídica, con la determinación de la infracción cometida o la declaración de que no existe infracción sancionable o responsabilidad¹⁴⁹. En el caso de que se proponga sanción, ha de identificarse a la persona o entidad responsable y determinar cuál es la sanción propuesta, con indicación motivada de los criterios de graduación.

(149) Art. 210.4 LGT

La propuesta de resolución debe notificarse al interesado, concediéndole un plazo de quince días para formular **alegaciones** y presentar los documentos, justificantes o pruebas que considere oportunos. Es decir, se concede el trámite de audiencia, previsto en el artículo 99.8 LGT.

El procedimiento sancionador puede **finalizar** por resolución o por caducidad:

1) Por **resolución**. Tras la realización de alegaciones por parte del interesado, el responsable de la instrucción eleva la propuesta de resolución, junto con dichas alegaciones, al órgano competente para resolver. En virtud del artículo 25.7 RGRST, el órgano competente para dictar la resolución del procedimiento sancionador es el inspector-jefe.

De acuerdo con lo previsto por la LGT, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador es de seis meses. Dicho plazo se cuenta a partir de la fecha de notificación de la iniciación del correspondiente expediente sancionador¹⁵⁰.

(150) Art. 211.2 LGT

Se prevé la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, sin necesidad de aportar garantía, por la simple presentación en tiempo y forma del recurso procedente¹⁵¹.

(151) Art. 212.3 LGT

2) Por **caducidad**. El mencionado plazo de seis meses para la finalización del procedimiento sancionador es de caducidad, de forma que si transcurre sin que haya recaído resolución expresa, caduca el procedimiento (la declaración de caducidad puede dictarse de oficio o a instancia de parte) y se archivan las actuaciones. La caducidad impide el inicio de un nuevo procedimiento sancionador¹⁵².

(152) Art. 211.4 LGT

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La autoliquidación tributaria...

- a) es realizada por el sujeto pasivo si, pasado el plazo para liquidar desde la presentación de la declaración, la Administración no ha emitido la liquidación.
- b) tiene la misma fuerza vinculante para los hechos declarados que una declaración tributaria.
- c) puede ser revisada mediante una autoliquidación emitida por la Administración tributaria.

2. El pago de la deuda tributaria en el plazo concedido por una providencia de apremio de acuerdo a la ley conllevará...

- a) un recargo de apremio reducido.
- b) un recargo de apremio reducido más intereses de demora por el periodo ejecutivo.
- c) un recargo ejecutivo más recargo de apremio reducido más intereses de demora.

3. El recurso de reposición interpuesto por el sujeto pasivo para impugnar la sanción resultante de un acta con acuerdo...

- a) eliminará la posibilidad de reducir la sanción en un 50%.
- b) no afectará la posibilidad de reducir la sanción en un 50%, siempre que no se impugne la liquidación.
- c) deberá ser inadmitido, manteniendo la reducción de la sanción.

4. El perjuicio económico para la Hacienda Pública...

- a) es un criterio de graduación de las sanciones tributarias.
- b) debe concurrir para entender producida una infracción tributaria.
- c) es un criterio para determinar la existencia o no de tipo penal.

5. Si se paga una deuda tributaria y una sanción al día siguiente de la recepción de la notificación y sin interposición de recurso, la reducción del porcentaje de la sanción es...

- a) mayor si proviene de un acta con acuerdo.
- b) mayor si proviene de un acta de conformidad.
- c) igual tanto si proviene de un acta de conformidad como si proviene de un acta con acuerdo.

6. La Administración tributaria, en el desarrollo de un procedimiento de comprobación limitada...

- a) podrá requerir la documentación contable de las actividades empresariales.
- b) podrá requerir la exhibición de registros establecidos por normas tributarias.
- c) podrá requerir documentación contable únicamente de actividades profesionales.

7. En un procedimiento iniciado mediante declaración, la Administración tributaria deberá notificar la liquidación correspondiente...

- a) en los tres meses siguientes a la presentación de la declaración.
- b) en el mes siguiente a la presentación de la declaración.
- c) en los seis meses siguientes a la presentación de la declaración.

8. Indicad cuál de las siguientes afirmaciones es falsa:

- a) La revocación se inicia siempre de oficio.
- b) Las resoluciones que se dictan en el procedimiento de revocación ponen fin a la vía administrativa.
- c) La revocación se puede declarar en todo momento.

9. ¿Qué tipo de liquidaciones pueden practicar los órganos de gestión tributaria?:

- a) Únicamente liquidaciones provisionales.
- b) Tanto liquidaciones provisionales como definitivas.
- c) Las resultantes de procedimientos de comprobación limitada pueden ser provisionales o definitivas, en los demás supuestos siempre provisionales.

10. La gestión recaudatoria de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero corresponde...

- a) en periodo voluntario, a las delegaciones de Economía y Hacienda y, en periodo ejecutivo, a la AEAT.
- b) en periodo voluntario, al órgano de la Administración del Estado que tenga atribuida su gestión y, en periodo ejecutivo, a la AEAT.
- c) con carácter general, a la AEAT, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Casos prácticos

1. La empresa Arcos, S. A. presenta, el 20 de abril del 2010, la autoliquidación de IVA correspondiente al primer trimestre de dicho ejercicio, ingresando una cantidad de 15.000 euros. Una vez pasado el periodo voluntario de declaración, se detecta que omitió la consignación del IVA repercutido correspondiente a varias operaciones realizadas durante el primer trimestre del 2010, lo que supone que la cantidad que debió ser ingresada era de 15.500 euros.

¿Cómo debe actuar la empresa en tal supuesto? ¿Qué efectos tendrá su actuación?

2. El 12 de septiembre del 2011, la inspección de los tributos notifica al Sr. Torres, propietario de un bar nocturno, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2009.

Determinad si la actuación de los órganos de inspección es o no correcta en cada uno de los supuestos que se indican a continuación:

- a) El inspector actuario se persona en el local en el que el contribuyente desarrolla su actividad empresarial sin previa notificación a tal efecto.
- b) El contribuyente recibe una notificación de los órganos de inspección en la que se le comunica la personación del inspector actuario en el local de negocios el 20 de septiembre del 2011 a las 11 de la mañana.
- c) Los órganos de inspección requieren al obligado tributario para que presente en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal los libros contables de su actividad económica.

3. Ramiro es profesor titular de una universidad pública. Además, ejerce de preparador de oposiciones a jueces y fiscales desde enero del 2004, sin comunicar nada al respecto a la Agencia Tributaria. Por los servicios de preparación de oposiciones recibe, en total, 300 euros al mes (agosto incluido). En las distintas autoliquidaciones de IRPF, obtiene una devolución para cada período de 2.000 euros.

El 15 de julio del 2011 se inicia un procedimiento de inspección contra él. La inspección tributaria considera, en principio, que se ha desarrollado una actividad profesional, por lo que se ha incumplido el deber de declarar el inicio de actividad, el deber de facturación y el deber de presentar las correspondientes autoliquidaciones del IVA (así como sus declaraciones anuales), además de la falta de integración en la base imponible general del IRPF de los correspondientes rendimientos de actividades económicas (incluyendo la obligación de realizar pagos fraccionados).

Sin embargo, Ramiro argumenta que su actividad no es habitual, pues su actividad principal es la enseñanza y no utiliza factores de producción, y que, en todo caso, la actividad se encontraría exenta del IVA (art. 20.1.10 LIVA) y su tributación en IRPF no corresponde a rendimientos de actividades económicas, sino a rendimientos del trabajo, por ser una actividad similar a las que se refiere el artículo 17.2.c LIRPF.

La inspección tributaria acepta la interpretación de Ramiro y concluye el procedimiento inspector el 15 de octubre del 2011 con un acta con acuerdo, en la que se renuncia a la instrucción del procedimiento sancionador por separado y se eleva propuesta de regularización por los periodos no prescritos de IRPF (resultando una tributación por los ingresos no declarados al 37% en todos los casos), con la sanción correspondiente.

Con base en los hechos descritos, responded a las siguientes cuestiones:

- a) ¿Es correcto en el caso el uso de las actas con acuerdo?
- b) ¿Cuál sería el importe de la propuesta de sanción recogida en el acta con acuerdo?

Solucionario

De selección

1. b, 2. a, 3. c, 4. a, 5. a, 6. b, 7. c, 8. c, 9. a, 10. c.

Casos prácticos

1. En el caso planteado, la empresa debería presentar una declaración complementaria. A estos efectos, el artículo 122.2 LGT señala que las autoliquidaciones complementarias tienen como finalidad la de completar o modificar los datos de las autoliquidaciones presentadas con anterioridad y siempre que de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o compensar inferior a la autoliquidada anteriormente. Por otro lado, si de la autoliquidación presentada posteriormente resultara una cantidad a devolver o una cantidad mayor a compensar, el procedimiento a seguir sería el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el artículo 120.3 LGT y desarrollan los artículos 126 a 129 RGGIT.

Respecto a las autoliquidaciones complementarias, el artículo 119 RGGIT, en sus apartados 2 y 3, señala que deben constar como tales y contener, además, la obligación tributaria y el periodo a los que se refieren (en nuestro caso, IVA y primer trimestre), así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. El propio artículo especifica que se deben incluir los datos inicialmente declarados que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión, por lo que en nuestro caso se deberían incluir los datos inicialmente declarados y el IVA repercutido de las operaciones no declaradas inicialmente.

Por otra parte, también se señala en este artículo que las operaciones de cuantificación de la nueva autoliquidación presentada las debe realizar el propio obligado tributario teniendo en cuenta todos los datos consignados en la autoliquidación complementaria, debiendo deducir de la cuota resultante de la complementaria el importe de la autoliquidación inicial.

Sin embargo, debe destacarse en este punto que la presentación de una autoliquidación complementaria, siempre que no haya habido un previo requerimiento de la Administración en el marco de un procedimiento de gestión tributaria o inspección, determinará la exigencia del correspondiente recargo por declaración extemporánea, el cual, incompatible con la exigencia de sanciones, se concreta en el artículo 27 LGT.

Así, si la presentación de la autoliquidación complementaria sin requerimiento previo se efectuara dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo reglamentario de declaración, el recargo sería de un 5%, 10% o 15%, respectivamente. Sin embargo, si la presentación se produjera pasados 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación, el recargo sería de un 20%, con exigencia también de los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Por consiguiente, en función del momento en el que la empresa presentara la mencionada declaración complementaria, también debería abonar el correspondiente recargo.

2. a) De acuerdo con el artículo 151.2 LGT, la inspección puede personarse en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación sin previa comunicación expresa a tal efecto.

En consecuencia, la actuación del inspector actuario en el caso práctico planteado es correcta.

b) Los horarios de realización de las actuaciones inspectoras varían según cuál sea el lugar en que se efectúen. En este sentido, el artículo 152 LGT determina que, cuando las actuaciones son desarrolladas en las oficinas de la propia Administración tributaria, estas deberán llevarse a cabo dentro del horario oficial de apertura al público. En cambio, si las actuaciones se llevan a cabo en los locales del obligado tributario, deberá respetarse la jornada laboral de la oficina o actividad empresarial desarrollada por el interesado, aunque cabe la posibilidad de que pueda actuarse en otros días y horas cuando exista común acuerdo entre la inspección y el propio interesado.

En consecuencia, la comunicación de la inspección en el caso práctico planteado no es correcta, puesto que la actividad económica desarrollada por el obligado tributario es un bar nocturno cuya jornada laboral se desarrolla por las noches y, por tanto, el local no está abierto al público a las 11 de la mañana, horario en el que la inspección propone desarrollar las actuaciones. Esta posibilidad sería admisible únicamente en el caso en que el obligado tributario prestase su consentimiento.

c) De acuerdo con el artículo 151.1 LGT, las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse, indistintamente, a criterio del propio órgano de inspección, en cualquiera de los siguientes lugares: en el lugar en que el obligado tributario tenga su domicilio o aquel en que su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; en el lugar en que se realicen, total o parcialmente, las actividades gravadas; en el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria; o bien, en las oficinas de la Administración tributaria cuando los elementos sobre los que hayan de efectuarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Ahora bien, pese a ser este el criterio general aplicable, el artículo 174.2 RGGIT establece que las actuaciones relativas al análisis de la documentación contable de la actividad económica del obligado tributario deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos correspondientes, excepto que exista previa conformidad del obligado tributario. Atendiendo a esta previsión, el requerimiento efectuado por los órganos de inspección en el caso práctico planteado no es correcto, pues el examen de la documentación contable correspondiente a la actividad económica del contribuyente debe ser efectuado en el local en que se desarrolla la actividad o el lugar en que se lleva a cabo su gestión. Una alternativa de la que disponen los órganos de inspección es la posibilidad de realizar copias de la documentación correspondiente, copias que sí pueden ser examinadas en sus oficinas sin que, a tal efecto, sea necesario consentimiento alguno por parte del obligado tributario.

3. a) La Administración tributaria puede recurrir a las actas con acuerdo cuando, en el marco de una inspección tributaria, surjan problemas de aplicación propios de conceptos jurídicos indeterminados o para la valoración o cuantificación de hechos que no puedan considerarse de forma cierta, tal como dispone el artículo 155 LGT.

Para determinar si es posible recurrir a un acta con acuerdo, debe establecerse si se está en presencia a o no de conceptos jurídicos indeterminados, y el principal problema que aparece al respecto es conocer el alcance del “concepto jurídico indeterminado”. Podemos entender, no obstante, que estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado cuando la ley puede ser interpretada en distintos sentidos y no existe ni doctrina administrativa ni jurisprudencia que salve la duda interpretativa.

En el caso presentado, existe duda sobre:

- Obligación de comunicación de inicio de actividad: según el artículo 3.2 RGGIT, deben realizarla los que deban incluirse en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, esto es, los que vayan a iniciar una actividad empresarial o profesional, en el sentido de la Ley del IVA, de la Ley del IRPF o del Real Decreto Legislativo 1175/1990 (tarifas del IAE).
- Tributación por IVA: de considerar el obligado tributario sujeto a dicho impuesto, podría entenderse exento si el contenido de las oposiciones fuera materia de algún plan de estudios del sistema educativo español, por lo que la duda está en la inclusión del temario en un plan de estudios.
- Tributación por IRPF: en este caso, la duda se sitúa entre el artículo 17 y el 27 LIRPF, estando muy relacionado con la obligación de comunicación de inicio de actividad ya que, si se entiende que no es actividad profesional, solo cabe aplicar el artículo 17. En caso contrario, cabe la duda de si el artículo 17 excluye el 27).

Cualquiera de las interpretaciones puede considerarse jurídicamente correcta, en especial cuando no existe doctrina administrativa ni jurisprudencial al respecto de los puntos primero y tercero; por ello, sería admisible recurrir al acta con acuerdo.

Sin embargo, a nuestro juicio (un juicio contrario puede ser razonable), con respecto al primer apartado, parece claro el carácter habitual (de forma continuada durante 7 años), a lo que no obsta el ejercicio de un trabajo por cuenta ajena. Con respecto al segundo apartado, es claro que el temario de las oposiciones a jueces y fiscales está incluido en el temario del grado de Derecho. Y finalmente, con respecto al tercer apartado, el artículo 95.2.b.3 del Reglamento del IRPF dificulta que una actividad habitual realizada en el domicilio no deba ser considerada actividad profesional.

b) Atendiendo a la calificación jurídica otorgada a los hechos por el acta con acuerdo, solo cabe considerar que se han presentado autoliquidaciones de IRPF con ocultación de datos y que, en consecuencia, se han obtenido devoluciones mayores de las que correspondían (presumimos, por las fechas, que las devoluciones habían sido practicadas).

De acuerdo con el artículo 3.2 RGRST, cabe entender que se ha cometido una infracción por cada período impositivo no prescrito. La prescripción, de 4 años, computa desde la finalización del plazo de presentación de autoliquidación. Contando hacia atrás desde el inicio del procedimiento de inspección, habrían prescrito los ejercicios cuya autoliquidación hubiera debido presentarse antes del 15 de julio del 2007. Por lo tanto, solo cabe regularizar por los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 (ya que del ejercicio 2011 aún no ha finalizado el plazo de

presentación). En cada ejercicio se ha dejado de integrar en la base imponible 3.600 euros, dejando, por tanto, de ingresar el 37% de 3.600 = 1.332 euros.

En consecuencia, cabe imponer cuatro sanciones calculadas de la siguiente manera: la base de la sanción es la cuantía de devolución indebida; esto es, 1.332 euros (art. 8.6 RGRST); ha de considerarse que existe ocultación, en cuanto no hay declaración alguna –ni formal ni sobre ningún tributo– de las operaciones realizadas y la ocultación coincide con la base de la sanción, siendo, lógicamente, superior al 10% de esta (art. 184.2 LGT). No cabe, en cambio, considerar que se ha producido comisión repetida de infracciones, ya que ninguna de las sanciones es firme hasta el momento de la firma del acta con acuerdo.

Por la cuantía de la base, debe considerarse como infracción leve (art. 193 LGT). Como criterio de graduación de la sanción, hay que considerar el perjuicio económico para la Hacienda Pública, ya que ha devuelto una cuantía mayor de la que correspondía. Siendo la base de la sanción de 1.332 euros y el importe de las devoluciones practicadas de 2.000 euros, el perjuicio económico es del 66,61%, por lo que corresponde un incremento de la sanción en 20 puntos porcentuales. La sanción será, pues, para cada período impositivo, del 70% de 1.332 euros; esto es, 932,40 euros. Aplicando la reducción prevista en el artículo 188.1.a LGT, del 50%, la sanción para cada período impositivo será de 466,20 euros.

