

Procediments tributaris

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00235480

Material docent de la UOC



Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Professor col·laborador de Fiscalitat de la Universitat Oberta de Catalunya.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2016)

Tercera edició: setembre 2016
© Ana María Delgado, Rafael Oliver
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2016
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Producció editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Dipòsit legal: B-13.017-2016

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars del copyright.

Introducció

Aquesta assignatura té com a objectiu l'estudi de les vies procedimentals que articulen l'aplicació efectiva dels tributs. El seu objecte és, doncs, el marc comú de l'aplicació pràctica del sistema tributari, un fenomen general que arriba a la totalitat dels ciutadans i que es plasma en una sèrie de procediments a què ja es va fer referència breument en el mòdul didàctic "Procediments tributaris" dels materials de Dret financer i tributari I.

No obstant això, és clar que la varietat i complexitat d'aquesta matèria, que engloba els procediments tributaris de gestió, inspecció, recaptació, revisió i sancionador, fa que no en sigui possible abordar l'estudi amb deteniment a l'estret marc del mòdul didàctic esmentat. Si s'hi afegeix que es tracta d'una matèria molt dinàmica immersa en un procés continu d'experimentació i transformació, els continguts de la qual són requerits des de diferents àmbits professionals de dins i fora de l'administració, que té una transcendència pràctica evident i l'essència de la qual és de caràcter jurídic, la justificació i l'oportunitat d'articular-la com a assignatura optativa de la Llicenciatura de Dret és palesa.

Així mateix, l'amplitud de la matèria fa aconsellable oferir a l'estudiant la possibilitat d'abordar l'estudi dels procediments tributaris, ja que, com sabem, les especialitats d'aquests procediments tant respecte del procediment administratiu comú, com dels diversos procediments tributaris entre si, els fan mereixedors d'una regulació extensa i detallada, de divers rang normatiu i sobre la qual hi ha molta jurisprudència. Per això són tan importants la consulta i el domini correcte dels texts normatius aplicables en aquesta matèria.

Precisament, cal tenir en compte, d'una banda, que el procediment és el marc en el qual té lloc la relació entre l'Administració tributària i l'obligat tributari; i, de l'altra, la obligatorietat del procediment respecte de l'Administració, que s'erigeix en garantia dels drets dels obligats tributaris davant l'actuació d'aquella.

Per això, la vigent Llei General Tributària regula de manera detallada aquesta matèria, en dedicar-hi la majoria dels preceptes (els articles 83 a 271), mentre legalitza qüestions que abans de la seva publicació estaven regulades en l'àmbit reglamentari. Tot i que en alguns aspectes esdevé una mica reiterativa, especialment quan estableix la tramitació d'alguns procediments.

D'altra banda, aquesta norma ha canviat la terminologia en aquest àmbit, ja que el "procediment de gestió" passa a denominar-se "aplicació dels tributs", i el "procediment de liquidació" passa a ser el "procediment de gestió". Però no ha variat només la terminologia, sinó que també ho ha fet la sistemàtica. En efecte, d'una banda, en dedicar un parell de capítols als principis i les

normes comunes de l'aplicació dels tributs; i de l'altra, en alterar l'ordre de regulació dels procediments que integren l'aplicació dels tributs, ja que, mentre que l'anterior LGT regulava la recaptació abans que la inspecció, la nova n'inverteix l'ordre i situa la inspecció darrere de la gestió, per la relació que mantenen totes dues quant a funcions atribuïdes.

Finalment, convé tenir present que l'aplicació d'aquests procediments, com ocorre amb el de recaptació, el de reclamacions economicoadministratives o el de devolució d'ingressos indeguts, excedeixen de l'àmbit estrictament tributari i se situen en el dels drets econòmics en general.

A partir d'aquestes premisses, l'assignatura que oferim tot seguit s'estructura sobre la base d'una exposició de la normativa comuna i dels trets o caràcters generals dels procediments tributaris, i se centra en l'anàlisi detallada de cada un dels procediments principals d'aquesta mena, tot assenyalant-ne els trets essencials, els problemes de regulació més complexa i el vessant pràctic, i també les relacions que s'estableixen entre uns procediments i els altres, i la sèrie de procediments circumstancials o accessoris que surten al voltant dels anomenats *procediments principals*.

Els procediments tributaris sobre els quals es configuren els mòduls didàctics corresponents són els que serveixen a l'actuació de les funcions de la Hisenda Pública (gestió, comprovació, revisió, sanció), tot i que en alguns, com ocorre en el procediment de gestió tributària que s'inicia amb l'autoliquidació del contribuent, l'actuació de l'Administració Tributària pugui ser mínima i, fins i tot, pràcticament inexistent.

Per tant, el contingut de l'assignatura es distribueix en sis mòduls dedicats, respectivament, a:

- 1) La configuració general dels procediments tributaris, l'enquadrament dins dels procediments administratius, el sistema de fonts que els regulen, les línies principals de l'evolució i la delimitació dels principis i les normes comuns a tots plegats.
- 2) El procediment de gestió, que inclou tant el règim d'autoliquidació com el sistema de liquidació administrativa, individual o de padró.
- 3) El procediment d'inspecció, en el qual s'aborda especialment l'estudi de les circumstàncies de lloc i temps de les actuacions inspectores, el règim de les dilacions del procediment, l'abast, les fases, la documentació i l'eficàcia d'aquestes actuacions.

- 4) El procediment de recaptació, en què es destaca l'estudi del pagament en període voluntari, el procediment de constrenyiment i les múltiples incidències d'aquest (terceries, execució de garanties, procediments de concurs, suspensió, oposició), el de la regularització tributària o pagament extemporani, i la referència a l'ajornament i el fraccionament del pagament.
- 5) El procediment sancionador tributari, amb una referència especial a la relació d'aquest procediment amb el procediment inspector i amb el procés penal per delictes fiscals.
- 6) I, per acabar, el procediment de revisió dels actes de naturalesa tributària, tant d'ofici com per la interposició de les reclamacions i els recursos procedents en aquesta matèria.

Objectius

Els objectius principals per assolir amb l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar els diferents procediments tributaris i la finalitat que persegueixen els ens públics amb el desenvolupament d'aquests.
- 2.** Comprendre les relacions que s'estableixen entre els diferents procediments tributaris.
- 3.** Individualitzar les fases que componen els procediments tributaris i els actes que les integren.
- 4.** Entendre les diverses incidències que poden ocórrer en la tramitació dels procediments tributaris.
- 5.** Conèixer les conseqüències que tenen les accions o omissions dels obligats tributaris en tots els procediments.
- 6.** Assimilar les vies procedimentals a disposició de l'Administració Tributària per a controlar i reaccionar contra les actuacions dels obligats.
- 7.** Conèixer les vies d'oposició dels obligats als actes de l'Administració Tributària.

Continguts

Mòdul didàctic 1

Aspectes generals

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. L'aplicació dels tributs
2. Concepte de *procediment tributari*. Classes
3. Fonts normatives. Evolució legislativa
4. Principis generals de l'aplicació dels tributs
5. Normes comunes sobre actuacions i procediments

Mòdul didàctic 2

Procediment de gestió

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La gestió tributària
2. La declaració
3. L'autoliquidació
4. La comprovació tributària
5. La verificació de dades
6. La comprovació limitada
7. La comprovació de valors

Mòdul didàctic 3

Procediment d'inspecció

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La Inspecció tributària
2. Iniciació del procediment d'inspecció
3. Desenvolupament del procediment d'inspecció
4. Finalització del procediment d'inspecció
5. Aplicació del mètode d'estimació indirecta
6. Procediment per a la declaració de frau de llei

Mòdul didàctic 4

Procediment de recaptació

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La recaptació tributària
2. Períodes i procediments de recaptació
3. La recaptació en període voluntari
4. Conseqüències de la manca de pagament. El pagament extemporani
5. Ajornament i fraccionament del pagament
6. Inici del procediment de constrenyiment
7. Desenvolupament i finalització del procediment de constrenyiment

Mòdul didàctic 5

Procediment sancionador

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. Les infraccions tributàries
2. Subjectes infractors, circumstàncies excoents i extinció de la responsabilitat
3. Classes d'infraccions tributàries
4. Les sancions tributàries
5. Criteris de graduació de les sancions
6. Fases del procediment sancionador
7. Actuacions de l'Administració en supòsits de delictes fiscals

Mòdul didàctic 6

Procediment de revisió

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La revisió dels actes de naturalesa tributària
2. Procediments especials de revisió
3. El recurs de reposició
4. Les reclamacions economicoadministratives

Abreviatures

AEAT Agència Estatal d'Administració Tributària.

BOE *Butlletí Oficial de l'Estat*.

CC Codi Civil.

CDI Conveni per a evitar la doble imposició.

CE Constitució Espanyola.

CP Codi Penal.

DA disposició addicional.

FJ fonament jurídic.

IAE Impost sobre Activitats Econòmiques.

IBI Impost sobre Béns Immobles.

ICIO Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres.

IE Impuestos Especials.

IIVTNU Impost sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana.

IP Impost sobre el Patrimoni.

IRNR Impost sobre la Renda de No Residents.

IRPF Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

IS Impost sobre Societats.

ISD Impost sobre Successions i Donacions.

ITPAJD Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

IVA Impost sobre el Valor Afegit.

IVTM Impost sobre Vehícles de Tracció Mecànica.

LEC Llei d'Enjudiciament Civil.

LGP Llei General Pressupostària.

LGT Llei General Tributària.

LIP Llei de l'Impost sobre el Patrimoni.

LIRPF Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

- LIS** Llei de l'Impost sobre Societats.
- LISD** Llei de l'Impost sobre Successions i Donacions.
- LIVA** Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- LOFCA** Llei Orgànica de Finançament de les Comunitats Autònomes.
- LPACAP** Llei de Procediment Administratiu Camú de les Administracions Públiques.
- LPGE** Llei de Pressupostos Generals de l'Estat.
- LRJPAC** Llei de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú.
- NIF** Número d'Identificació Fiscal.
- OCDE** Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic.
- OM** Ordre Ministerial.
- RD** Reial Decret.
- RGGIT** Reglament General de les actuacions i els procediments de Gestió i Inspecció Tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.
- RGR** Reglament General de Recaptació.
- RGRST** Reglament general del règim sancionador tributari.
- RGRVA** Reglament general de revisió en via administrativa.
- RTEAC** Resolució del Tribunal Economicoadministratiu Central.
- SAN** sentència de l'Audiència Nacional.
- STC** sentència del Tribunal Constitucional.
- STSJ** sentència del Tribunal Superior de Justícia.
- STJCE** sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.
- STS** sentència del Tribunal Suprem.
- TC** Tribunal Constitucional.
- TEAC** Tribunal Economicoadministratiu Central.
- TEAL** Tribunal Economicoadministratiu Local.
- TEAR** Tribunal Economicoadministratiu Regional.
- TJCE** Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

TRLIRNR Text Refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents.

TRLITPAJD Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

TRLRHL Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.

TS Tribunal Suprem.

UE Unió Europea.

Glossari

acta *f* Document públic que estén la Inspecció dels Tributs a fi i efecte de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i investigació, en què es proposa la regularització de la situació tributària de l'obligat que s'estimi escaient o bé es declara correcta.

acta amb acord *f* Acta que conté una mena de transacció sobre determinats aspectes.

acta de conformitat *f* Acta en què es fa constar la conformitat expressa de l'obligat tributari respecte dels fets i de llur proposta de regularització continguts.

acta de disconformitat *f* Acta en què l'obligat tributari o el seu representant rebutja la proposta de regularització.

ajornament i fraccionament *m* Incidents del procediment de recaptació pels quals l'Administració concedeix més temps a l'obligat tributari per a efectuar el pagament o li permet que pagui el deute per parts.

aplicació dels tributs *f* Forma en què es fan efectius els drets i les obligacions derivats de la relació jurídicotributària.

autoliquidació *f* Declaració en què els obligats tributaris, a més de comunicar a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut, duen a terme les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, en el seu cas, determinar la quantitat que s'hagi de tornar o compensar.

col·laboració social *f* Acords entre l'Administració tributària i les entitats o institucions per a la col·laboració en determinades actuacions de l'aplicació dels tributs.

comprovació *f* Activitat de control que té com a finalitat verificar els fets imposables i les seves circumstàncies declarats per l'obligat tributari.

comprovació de valors *f* Actuació la finalitat de la qual consisteix a confrontar les dades o xifres de valoració aportades per l'obligat tributari amb què, segons el criteri administratiu, haurien de ser tingudes en compte en l'aplicació de la normativa del tribut en qüestió.

comprovació limitada *f* Comprovació dels fets, actes, situacions, elements, activitats, explotacions i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària, a través d'un procediment a camí entre la comprovació formal i la inquisitiva.

comunicacions *m* Documents administratius pels quals s'efectua un requeriment o es notifica a l'obligat tributari bé el començament del procediment, o bé algun fet o circumstància.

Consell per a la Defensa del Contribuent *m* Institució d'assistència al ciutadà en les relacions amb la Hisenda Pública.

constrenyiment *m* Procediment administratiu que té com a finalitat l'execució contra el patrimoni de l'obligat tributari.

consulta tributària *f* Qüestions que es plantegen a l'Administració Tributària respecte al règim, a la classificació o a la qualificació tributària.

declaració de crèdit incobrable *f* Declaració administrativa que no es pot cobrar el deute després de la declaració de fallida de tots els obligats tributaris perquè no posseeixen béns o són insuficients per a cobrir l'import total del deute tributari.

declaració de lesivitat *f* Procediment posat a disposició de l'Administració Tributària per a poder accedir a la impugnació davant de la via contenciós-administrativa dels actes que pretengui modificar en perjudici dels interessats per raons diferents a les de nul·litat i a errors materials, aritmètics o de fet.

declaració tributària *f* Actuació de l'obligat en què posa en coneixement de l'Administració que s'han produït les circumstàncies o elements integrants del fet imposable, en compliment del deure específic imposat per la normativa reguladora de cada tribut.

denúncia pública *f* Actuació d'un particular per la qual es posen en coneixement de l'Administració Tributària fets o situacions que puguin ser constitutius d'infraccions tributàries o tenir transcendència per a l'aplicació dels tributs.

deure d'informació *m* Obligació que la llei imposa als subjectes passius i als tercers de facilitar a l'Administració dades amb rellevància tributària.

diligència d'embargament *f* Acte administratiu que documenta cada actuació d'embargament.

diligències *f* Documents administratius la finalitat dels quals consisteix a fer constar els fets i les manifestacions de l'obligat tributari.

estimació indirecta *f* Mètode per a calcular la base imposable quan no ha estat possible fer-ho pels altres mètodes previstos legalment.

exoneració de responsabilitat *f* Supòsit en què s'exclou la responsabilitat per la comissió d'una infracció tributària, de manera que no s'imposa cap sanció.

frau de llei *m* Un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparats en una altra norma dictada amb una finalitat diferent.

graduació de sancions *f* Aplicació d'una sèrie de criteris d'increment o reducció de les sancions amb l'objectiu de determinar-ne la quantia.

informació i assistència als obligats tributaris *f* Deure que incumbeix a l'Administració per a orientar i coadjuvar l'obligat tributari en el compliment de les obligacions i en l'exercici dels drets.

infracció tributària *f* Vulneració de l'ordenament tributari per acció o omissió a títol de frau o dol.

ingrés indegut *m* Ingress que no es produeix en compliment d'un acte administratiu o una autoliquidació de l'obligat tributari i que es declara improcedent.

interrupció injustificada de les actuacions inspectores *f* Paralització de les actuacions inspectores per causes no imputables a l'obligat tributari, durant més de sis mesos.

investigació *f* Activitat de control que té com a objectiu descobrir fets imposables i les seves circumstàncies no declarats per l'obligat tributari o declarats de manera incorrecta.

liquidació *f* Acte administratiu resolutori pel qual es produeix la determinació del deute tributari i produeix l'exigibilitat.

notificació *f* Acte administratiu pel qual es posa en coneixement de l'obligat tributari un acte, convertint-se en requisit de l'eficàcia.

no-concurrencia de sancions *f* Principi pel qual un mateix fet no pot ser objecte de sanció dues vegades, ni en el mateix ordre punitiu ni en ordres diversos.

oposició al constrenyiment *f* Possibilitat que es concedeix als particulars perquè puguin reaccionar contra el procediment de constrenyiment des dels recursos i reclamacions corresponents.

pagament extemporani sense requeriment previ *m* Pagament efectuat per l'obligat tributari un cop finalitzat el període voluntari, sense haver rebut cap requeriment administratiu.

període executiu *m* Període temporal per a pagar els deutes posterior al període voluntari, durant el qual l'Administració podrà fer servir mitjans coactius per a cobrar.

procediment abreujat *m* Procediment per a tramitar les reclamacions economicoadministratives en única instància per un òrgan unipersonal.

procediment administratiu *m* Curs formal de la sèrie d'actes en què es concreta l'actuació administrativa per a la realització d'una finalitat.

procediment tributari *m* Conjunt d'actes relacionats entre si amb una finalitat comuna: gestionar, recaptar i inspeccionar els tributs, i també sancionar les infraccions tributàries i revisar els actes tributaris.

providència de constrenyiment *f* Acte administratiu de requeriment al pagament en via de constrenyiment que té la mateixa força executiva que la sentència judicial a fi i efecte de procedir a l'execució contra el patrimoni de l'obligat tributari.

reclamació economicoadministrativa *f* Recurs administratiu que posa fi a la via administrativa i que es planteja davant dels òrgans economicoadministratius.

rectificació d'errors *f* Correcció per la mateixa Administració dels errors materials, aritmètics o de fet que n'afectin els actes, però sense qüestionar-ne la subsistència en relació amb el fons.

rectificació de l'autoliquidació *f* Procediment a través del qual l'obligat tributari que veu perjudicats els interessos pot instar a modificar l'autoliquidació presentada.

recurs de reposició *m* Recurs administratiu de caràcter previ a la reclamació economicoadministrativa, que s'interposa davant del mateix òrgan que va dictar l'acte.

reducció de sancions *f* Minoració de l'import de les sancions en supòsits diferents i amb imports diferents.

revocació *f* Revisió per part de l'Administració Tributària dels actes en benefici dels interessats en determinades circumstàncies.

sanció tributària *f* Reacció que preveu l'ordenament davant de la comissió d'una infracció tributària.

taxació pericial contradictòria *f* Mitjà de comprovació de valors de segon grau, que consisteix a contraposar la valoració d'un pèrit designat per l'obligat tributari a la feta per l'Administració.

verificació de dades *f* Comprovació a través de l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, mitjançant el tractament informàtic.

Bibliografía

Bibliografía bàsica

Arias Velasco, J.; Sartorio Albalat, S. (1996). *Procedimientos tributarios*. Madrid: Marcial Pons.

Calvo Ortega, R. (coord.) (2004). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

Casana Merino, F. (2015). *Manual de Procedimientos Tributarios*. Madrid: Iustel

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

Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. (2008). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Barcelona: Editorial UOC.

Diversos autores (2014). *Memento práctico. Procedimientos tributarios*. Madrid: Francis Lefebvre.

Diversos autores (2006). *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova / Price Waterhouse Coopers.

García Berro, F. (1998). *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons.

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

Martín Queralt, J. i altres. (2015). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.

Martínez Lafuente, A. (dir.) (2004). *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Menéndez Moreno, A. i altres (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Valladolid: Lex Nova.

Merino Jara, I. i altres (2016). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Madrid: Tecnos.

Merino Jara, I i altres (2014). *Procedimientos Tributarios: Aspectos Prácticos*. Barcelona: Bosch.

Pérez Royo, F. (2015). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Civitas.

Ruiz García, J.R. (1987). *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas.

Zabala Rodríguez-Fornos, A. i altres (1993). *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*. Bilbao: Ciss.

Zornoza Pérez, J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*. Madrid: Civitas.

