
Procediments tributaris

PID_00238703

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 5 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret financer i tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

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



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Aspectes generals i normes comunes	7
1.1. L'aplicació dels tributs	7
1.2. Principis generals de l'aplicació dels tributs	10
1.3. Normes comunes sobre actuacions i procediments	14
2. Procediments de gestió tributària	21
2.1. La gestió tributària	21
2.2. Procediments de determinació del deute tributari	21
2.3. Procediments de comprovació tributària	25
3. Procediments d'inspecció tributària	32
3.1. La inspecció tributària	32
3.2. Fases del procediment inspector	33
3.3. Estimació indirecta i frau de llei	36
4. Procediments de recaptació tributària	38
4.1. La recaptació tributària	38
4.2. Ajornament i fraccionament del pagament	42
4.3. El procediment de constrenyiment	44
4.4. Actuacions d'assistència mútua	46
5. Procediments de revisió tributària	48
5.1. La revisió dels actes de naturalesa tributària	48
5.2. Procediments especials de revisió	49
5.3. El recurs de reposició	50
5.4. Les reclamacions economicoadministratives	51
6. Procediment sancionador tributari	53
6.1. Les infraccions tributàries	53
6.2. Les sancions tributàries	55
6.3. Fases del procediment sancionador	57
6.4. Actuacions de l'Administració en supòsits de delictes fiscals	59
Exercicis d'autoavaluació	61
Solucionari	64

Introducció

Aquest últim mòdul de l'assignatura *Dret financer i tributari I* es dedica als procediments tributaris. Es comença oferint una sèrie d'idees entorn dels aspectes generals i les normes comunes de la matèria procedimental. D'aquesta manera, s'analitzen el concepte d'aplicació dels tributs i els principis generals que la regeixen, i també s'aborden les normes comunes sobre actuacions i procediments.

En el segon apartat s'examinen els procediments de gestió tributària. Es comença estudiant el concepte mateix de gestió tributària, i, a continuació, se centra en els diversos procediments de determinació del deute tributari. Aquest apartat finalitza amb l'anàlisi dels diferents procediments de comprovació tributària.

Els procediments d'inspecció tributària s'aborden en el tercer apartat. S'estudien el concepte d'inspecció tributària i les fases del procediment inspector. També es tracten les especialitats procedimentals de la inspecció tributària en matèria d'estimació indirecta i de declaració de frau de llei.

El quart apartat té per objecte els procediments de recaptació tributària. En aquest apartat s'estudien el concepte mateix de recaptació i les especialitats procedimentals derivades de l'ajornament i el fraccionament del pagament. Així mateix, són objecte d'examen les normes relatives al procediment de constrenyiment i a les actuacions d'assistència mútua.

Els procediments de revisió tributària s'analitzen en el cinquè apartat. Es comença estudiant el concepte i l'abast de la revisió dels actes de naturalesa tributària. A continuació, s'examinen cadascun d'aquests procediments: els especials de revisió, el recurs de reposició i les reclamacions economicoadministratives.

Finalment, en el sisè apartat, s'aborda el procediment sancionador tributari. Per a això, es dedica una especial atenció a les diverses infraccions previstes per l'ordenament jurídic, a les sancions tributàries i a les diverses fases del procediment sancionador.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Identificar els diversos aspectes generals de l'aplicació dels tributs, especialment en relació amb els principis generals aplicables i les normes comunes sobre actuacions i procediments.
- 2.** Reconèixer les principals normes relatives als procediments de gestió tributària, tant respecte dels procediments de determinació del deute tributari com dels de comprovació tributària.
- 3.** Entendre la normativa referent als procediments d'inspecció tributària, especialment quant a les fases del procediment inspector.
- 4.** Comprendre el concepte de recaptació tributària, les normes sobre ajornament i fraccionament del pagament, el procediment de constrenyiment i les actuacions d'assistència mútua.
- 5.** Delimitar els trets essencials de la revisió dels actes de naturalesa tributària, especialment en relació amb els procediments especials de revisió, el recurs de reposició i les reclamacions economicoadministratives.
- 6.** Dominar les normes sobre les infraccions i sancions tributàries, i les relatives a les fases del procediment sancionador.

1. Aspectes generals i normes comunes

1.1. L'aplicació dels tributs

L'aplicació dels tributs es pot definir com la manera com es fan efectius els drets i les obligacions derivats de la relació jurídicotributària.

És a dir, l'aplicació dels tributs té per objecte saber qui determina el deute tributari i com el determina, com s'exigeix, com es controla el seu compliment i com reacciona l'Administració davant el seu incompliment.

Per tant, l'aplicació dels tributs comprèn les actuacions següents¹:

⁽¹⁾Art. 83.1 LGT

- Les activitats administratives d'informació i assistència als obligats tributaris.
- Les actuacions de gestió.
- Les actuacions de recaptació.
- Les actuacions d'inspecció.
- Les actuacions dels obligats tributaris en l'exercici dels seus drets o en el compliment de les seves obligacions tributàries.
- Les activitats administratives i les actuacions dels obligats tributaris en el marc de l'assistència mútua.

En conseqüència, l'aplicació dels tributs està integrada tant per actuacions administratives com per actuacions dels obligats tributaris.

L'aplicació dels tributs es desenvolupa a través de procediments administratius. En concret, a través dels procediments de gestió, inspecció i recaptació².

La gestió tributària en sentit ampli

En la LGT de 1963 l'equivalent al concepte d'«aplicació dels tributs» era el de «gestió tributària» en un sentit ampli.

Procediments per a l'aplicació dels tributs

⁽²⁾Art. 83.3 LGT

Dit d'una altra manera, les vies procedimentals per les quals l'Administració fa efectiva la prestació tributària són els procediments que la LGT denomina d'aplicació dels tributs en el títol III (art. 83 a 180). En el si d'aquests procediments no solament es produeixen actuacions administratives, sinó també dels obligats tributaris.

En tot cas, **queden al marge** de l'aplicació dels tributs les actuacions de resolució de les reclamacions economicoadministratives³. I, encara que no es reculli de manera expressa, sembla que, així mateix, queden fora del seu àmbit el procediment sancionador i la resta de procediments de revisió.

⁽³⁾Art. 83.2 LGT

Un procediment tributari està constituït per una sèrie d'actes relacionats entre si amb una finalitat comuna: gestionar, recaptar i inspeccionar els tributs, i sancionar les infraccions tributàries i revisar els actes tributaris.

De conformitat amb la LGT, les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs els regulen, en primer lloc, les normes especials que estableixen el títol III i la normativa reglamentària dictada en el seu desplegament, i també les normes procedimentals que recullen altres lleis tributàries i la seva normativa reglamentària de desplegament, i, supletòriament, les disposicions generals sobre els procediments administratius⁴.

⁽⁴⁾Art. 97 LGT

Per tant, la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, constitueix la norma que estableix els principis bàsics i la regulació comuna de les institucions fonamentals del sistema tributari espanyol. En conseqüència, la **Llei general tributària** és la norma fonamental que regula els principals aspectes dels procediments tributaris. Aquesta norma ha estat objecte d'una important modificació parcial l'any 2015 a través de la Llei 34/2015, de 21 de setembre.

Reglaments generals de desplegament de la LGT

La LGT està desplegada mitjançant reglaments generals. Són els següents:

- Reglament general del règim sancionador tributari, aprovat pel RD 2063/2004, de 15 d'octubre.
- Reglament general de revisió en via administrativa, aprovat pel RD 520/2005, de 13 de maig.
- Reglament general de recaptació, aprovat pel RD 939/2005, de 29 de juliol.
- Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel RD 1065/2007, de 27 de juliol.

A més, les **lleis i els reglaments reguladors de cada tribut** poden establir alguna sanció específica en l'àmbit d'aquest, i regular alguna particularitat del procediment de gestió d'aquest impost.

Finalment, s'ha de tenir present que la normativa administrativa és d'aplicació supletòria en matèria tributària⁵ i que, d'acord amb la DA 1a de la llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions pú-

⁽⁵⁾Art. 7.2 LGT

bliques, les seves disposicions són d'aplicació supletòria en les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs i de la seva revisió en via administrativa que es regulen per la seva normativa específica.

L'**Administració tributària**, a efectes del que preveu la LGT, està integrada pels òrgans i les entitats de dret públic que despleguin les funcions d'aplicació dels tributs, d'imposició de sancions, de revisió en via administrativa⁶, d'aplicació dels tributs en cas de delictes contra l'Hisenda pública i de recuperació d'ajudes.

⁽⁶⁾Art. 5.1 LGT

En l'àmbit de competències de l'Estat, l'aplicació dels tributs, l'exercici de la potestat sancionadora i la funció revisora en via administrativa correspon al Ministeri d'Economia i Hisenda, mentre no hagi estat expressament encomanada per llei a un altre òrgan o entitat de dret públic⁷.

⁽⁷⁾Art. 5.2 LGT

L'Agència Estatal d'Administració Tributària

En els termes previstos en la seva llei de creació, aquestes competències corresponen a l'Agència Estatal d'Administració Tributària, excepte la declaració de nul·litat de ple dret regulada en l'article 217 LGT i les reclamacions economicoadministratives regulades en el capítol IV del títol V de la LGT.

Corresponen a l'Agència Estatal d'Administració Tributària les competències en matèria d'aplicació dels tributs derivades o atribuïdes per la normativa sobre assistència mútua.

D'altra banda, les **comunitats autònomes** i les **entitats locals** exerciran les competències relatives a l'aplicació dels tributs i l'exercici de la potestat sancionadora derivada d'aquesta aplicació, i també la funció revisora en via administrativa dels actes dictats en l'exercici d'aquelles, amb l'abast i en els termes previstos en la normativa que hi sigui aplicable i el seu sistema de fonts⁸.

⁽⁸⁾Art. 5.3 LGT

La col·laboració entre administracions tributàries

L'Estat i les comunitats autònomes i les ciutats amb estatut d'autonomia, segons el que disposa l'article 5.4 LGT, poden subscriure acords de col·laboració per a l'aplicació dels tributs i per a l'exercici de les funcions de revisió en via administrativa. Així mateix, d'acord amb l'article 5.5 LGT, es poden establir fórmules de col·laboració per a l'aplicació dels tributs entre les entitats locals, i també entre aquestes i l'Estat o les comunitats autònomes.

La **competència en l'ordre territorial** s'atribueix a l'òrgan que determini l'Administració tributària, en desplegament de les seves facultats d'organització, mitjançant una disposició que ha de ser objecte de publicació en el butlletí oficial corresponent. A falta de disposició expressa, la competència s'atribueix a l'òrgan funcional inferior en l'àmbit territorial del qual radiqui el domicili fiscal de l'obligat tributari⁹.

⁽⁹⁾Art. 84 LGT

1.2. Principis generals de l'aplicació dels tributs

1) El deure d'informació i d'assistència als obligats tributaris

L'aplicació correcta del sistema tributari depèn, en gran manera, que els obligats tributaris, degudament informats i assistits, puguin complir les seves obligacions i exercir els seus drets.

La informació i l'assistència als obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions es configura com un **deure** que **incumbeix** l'**Administració tributària** (deure que al mateix temps constitueix un dret del ciutadà¹⁰).

⁽¹⁰⁾Art. 85 LGT i 62 RGGIT

Es poden definir les **actuacions d'informació** dutes a terme per l'Administració tributària com les que pretenen orientar els obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions continguts en la normativa tributària, i sobre la interpretació que fa d'aquesta normativa la mateixa Administració. Es tracta, per tant, d'actuacions d'orientació als obligats tributaris.

Lectura recomanada

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

Actuacions d'informació als obligats tributaris

- Publicacions dels textos normatius vigents, de les contestacions a consultes i de les resolucions economicoadministratives de més transcendència i repercussió (art. 86 LGT i 63 RGGIT).
- Comunicacions a sectors econòmics determinats i actuacions d'informació en les ofícines obertes al públic i en les bases de dades (art. 87 LGT i 63 RGGIT).
- Sol·licituds d'informació per escrit, que es contestaran en un termini màxim de tres mesos, si bé la falta de contestació en aquest termini no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de sol·licitud (art. 63.3 i 64.1 RGGIT).
- Consultes tributàries escrites, que, com a norma general, passen a tenir en la vigent LGT efectes vinculants i produeixen l'exoneració de responsabilitat de qualsevol obligat tributari (art. 88 i 89 LGT i 65 a 68 RGGIT).
- Informació amb caràcter previ a l'adquisició o transmissió de béns immobles, que té caràcter vinculant durant un període de tres mesos (art. 90 LGT i 69 RGGIT).
- Acords previs de valoració (art. 91 LGT).
- Informació a l'inici de les actuacions d'inspecció, sobre la naturalesa i l'abast d'aquestes actuacions, i els drets i les obligacions en el curs d'aquestes actuacions (art. 147.2 LGT).

Les **actuacions d'assistència** prestades per l'Administració tributària són les que coadjuven els obligats tributaris en el compliment de les seves obligacions tributàries formals o en l'exercici dels seus drets. Per tant, mitjançant aquestes l'Administració no es limita a proporcionar una determinada informació com en el cas anterior, sinó que es tracta d'actuacions d'ajuda a l'obligat tributari.

Actuacions d'assistència als obligats tributaris

- Emplenament de declaracions per part de l'Agència Tributària (art. 77.2 i 4 RGGIT).

- Programes d'ajuda per a l'emplenament de declaracions (art 78.1 RGGIT).
- Presentació de declaracions telemàtiques.
- Interposició de recursos a través d'Internet.
- Sol·licitud, enviament i accés a la informació en poder de l'Administració tributària.
- Confecció de l'esborrany de declaració de l'IRPF (art. 77.3 i 4 RGGIT).

2) La col·laboració social en l'aplicació dels tributs

Les mesures en què es pretén plasmar la **col·laboració social** entre els òrgans de la Hisenda pública i els ciutadans s'instrumenten a través d'acords de l'Administració tributària amb entitats, institucions i organismes representatius de sectors o interessos socials, laborals, empresarials o professionals.

Quant al **contingut** de la col·laboració social, els aspectes en què aquesta es materialitza es poden sistematitzar en tres grups:

1) Un primer grup, relatiu a la realització d'estudis o informes relacionats amb l'elaboració i l'aplicació de disposicions generals.

2) Un segon grup tendent a incrementar la informació i capacitació dels ciutadans, col·lectivament considerats:

- Campanyes d'informació i difusió.
- Simplificació del compliment de les obligacions tributàries.

3) I un tercer grup que pretén informar els ciutadans i prestar-los assistència, individualment considerats, en el compliment de les seves obligacions tributàries, amb l'autorització prèvia:

- Assistència en la realització d'autoliquidacions, declaracions i comunicacions i en el seu correcte emplenament.
- Presentació i remissió a l'Administració d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions o qualsevol altre document amb transcendència tributària.
- Esmena de defectes.
- Informació de l'estat de tramitació de devolucions i reemborsaments.
- Sol·licitud i obtenció de certificats tributaris.

Entitats de l'assessoria fiscal

En particular la col·laboració social es preveu respecte de col·legis i associacions de professionals de l'assessoria fiscal per facilitar el desenvolupament de la seva tasca en ordre a potenciar el compliment cooperatiu de les obligacions tributàries.

Ús de tecnologies de la informació

Les actuacions de col·laboració social es poden fer, quan ho autoritzi l'Administració, per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics, com passa en el cas de la presentació de declaracions i la sol·licitud i obtenció de certificats tributaris.

3) El deure de col·laboració amb l'Administració tributària

Es tracta del **deure d'informació** que la llei imposa no solament als subjectes passius, sinó també als tercers, els quals estan obligats a facilitar a l'Administració tributària les dades amb rellevància tributària que posseeixin quant a les seves relacions econòmiques amb altres persones.

Interessa destacar la importància que en els moderns sistemes de gestió tributària adquireix la **possessió d'informació** per part de l'Administració com a instrument per a assegurar el control del compliment dels deures tributaris. La informació és, doncs, un dels béns protegits amb més intensitat en els actuals procediments d'aplicació dels tributs.

El **fonament** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària es basa en el deure de contribuir que conté l'article 31 CE i, de manera més concreta, en la necessitat de corregir per mitjà del control de l'Administració el frau fiscal que comporta la injusta distribució de la càrrega tributària.

L'**àmbit subjectiu** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària és molt ampli. La LGT es refereix a les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, i a les entitats sense personalitat jurídica de l'article 35.4 LGT¹¹.

Respecte de l'objecte de la informació, la referència legal també és molt àmplia: tota classe de dades, informes o antecedents amb transcendència tributària, relacionats amb el compliment de les mateixes obligacions tributàries o deduïdes de les relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones.

Les **formes de compliment** del deure de col·laboració són dues: es distingeix entre informació «per subministrament» i «per captació». Un exemple del primer és el cas de la declaració anual de retencions en l'IRPF. I quan al segon, els requeriments individuals d'informació a les entitats de crèdit.

Finalment, en relació amb els **límits** del deure de col·laboració, s'han d'assenyalar els següents: d'una banda, la no-aplicació del secret bancari; d'altra banda, el criteri de proporcionalitat que ha de presidir tota l'actuació administrativa en aquest àmbit, i, finalment, la protecció del dret a la intimitat.

4) El caràcter reservat de les dades tributàries

La regulació del deure de col·laboració

Es troba en els articles 93 a 95 LGT i el seu desplegament reglamentari es troba en els articles 30 a 58 RGGIT.

⁽¹¹⁾Art. 93.1 LGT

Lectura recomanada

G. Casado Ollero (1981). «La col·laboració con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco». *Hacienda Pública Española* (núm. 68).

El secret professional

La jurisprudència sol ser restrictiva en l'aplicació del secret professional com a límit enfront dels requeriments d'informació. Sobre aquest tema, es poden veure, entre altres, les STS de 3 de febrer de 2001 i de 7 de juny de 2003.

Les dades, els informes o els antecedents obtinguts per l'Administració tributària en l'acompliment de les seves funcions tenen **caràcter reservat** i només es poden utilitzar per a l'aplicació efectiva dels tributs o recursos la gestió dels quals tingui encomanada i per a la imposició de les sancions que siguin procedents¹².

(12) Art. 95.1 LGT

Aquestes dades amb transcendència tributària, com a regla general, **no poden ser cedides** o comunicades a tercers.

No obstant això, com a excepció a aquesta regla, **es permet la cessió** o comunicació a tercers sempre que aquesta tingui per objecte la col·laboració amb determinats òrgans o institucions públiques, per a l'acompliment de les seves funcions.

En els casos excepcionals en què es permet la cessió o comunicació de dades amb transcendència tributària a tercers, la informació de caràcter tributari s'ha de subministrar preferentment **mitjançant la utilització de mitjans informàtics o telemàtics**¹³. L'article 58 RGGIT regula els requisits que s'han d'observar en la transmissió de dades amb transcendència tributària per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics per part de l'Administració tributària.

(13) Art. 95.2 LGT

Quan les administracions públiques puguin disposar de la informació per aquests mitjans, **no poden exigir als interessats** l'aportació de certificats de l'Administració tributària en relació amb aquesta informació.

D'altra banda, quan es manegen dades personals, s'ha de respectar la **confidencialitat** d'aquestes dades i la seva utilització correcta. La LGT estableix, quant a això, que l'Administració tributària ha d'adoptar les mesures necessàries per a garantir la confidencialitat de la informació tributària i el seu ús adequat¹⁴.

(14) Art. 95.3 LGT

El deure de sigil

En aquest sentit, totes les autoritats o funcionaris que tinguin coneixement d'aquestes dades, informes o antecedents estan obligats al més estricte i complet sigil respecte d'aquests, excepte en els casos esmentats. Amb independència de les responsabilitats penals o civils que se'n puguin derivar, la infracció d'aquest particular deure de sigil sempre es considera una falta disciplinària molt greu.

Finalment, cal esmentar que, per raons d'interès general, es permet donar **publicitat de llistats d'obligats tributaris** amb deutes i sancions pendents superiors a un milió d'euros, que no s'hagin pagat en el termini d'ingrés voluntari, excepte que es trobin aplaçades o suspeses¹⁵. Així mateix, es preveu la **publicació de la ressenya de les sentències** condemnatòries fermes i no recurribles per delictes contra la Hisenda pública, d'insolvència punible i delictes de contraban quan hi hagi un perjudici per a la Hisenda pública¹⁶.

(15) Art. 95 bis LGT

(16) Art. 235.ter de la Llei Orgànica del Poder Judicial

5) L'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari

La vigent LGT introdueix la regulació de la **utilització** de les **tecnologies de la informació** i la **comunicació** en l'article 96, precepte desplegat pels articles 82 a 86 RGGIT.

Com a norma de tipus programàtic, s'estableix que l'Administració tributària **ha de promoure** la **utilització** de les tècniques i els mitjans electrònics, informàtics i telemàtics necessaris per a l'exercici de la seva activitat i de les seves competències, amb les limitacions que estableixin la Constitució i les lleis¹⁷.

(17) Art. 96.1 LGT

Per la seva banda, s'assenyala que quan sigui compatible amb els mitjans tècnics de què disposi l'Administració tributària, els ciutadans s'hi poden **relacionar** per a exercir els seus drets i complir les seves obligacions mitjançant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, amb les garanties i els requisits previstos en cada procediment¹⁸.

(18) Art. 96.2 LGT

En els **procediments** i les actuacions en què s'utilitzin aquestes tecnologies de la informació, la LGT estableix que han de garantir la identificació de l'Administració tributària actuant i l'exercici de la seva competència. A més, quan l'Administració tributària actuï de forma automatitzada s'ha de garantir la identificació dels òrgans competents per a la programació i supervisió del sistema d'informació i dels òrgans competents per a resoldre els recursos que es puguin interposar¹⁹.

(19) Art. 96.3 LGT i 83 i 84 RGGIT

Segons el que estableix la LGT, els **programes** i les **aplicacions** electrònics, informàtics i telemàtics que hagi d'utilitzar l'Administració tributària per a l'exercici de les seves potestats han de ser prèviament aprovats per aquesta en la forma que es determini reglamentàriament²⁰.

(20) Art. 96.4 LGT i 85 RGGIT

Finalment, la LGT reconeix la **validesa jurídica** dels **documents electrònics** en l'àmbit tributari, en assenyalar que els documents emesos, sigui quina sigui el seu suport, per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics per l'Administració tributària, o els que aquesta emeti com a còpies d'originals emmagatzemats per aquests mateixos mitjans, i les imatges electròniques dels documents originals o les seves còpies, tenen la mateixa validesa i eficàcia que els documents originals, sempre que en quedin garantides l'autenticitat, integritat i conservació i, si escau, la recepció per part de l'interessat, i el compliment de les garanties i els requisits exigits per la normativa aplicable²¹.

(21) Art. 96.5 LGT i 86 RGGIT

1.3. Normes comunes sobre actuacions i procediments

1) Especialitats dels procediments tributaris

Els procediments tributaris presenten algunes **especialitats** en cadascuna de les seves fases (iniciació, desenvolupament i terminació), que són detallades en la LGT i normes tributàries de desplegament.

Els procediments tributaris es poden **iniciar** d'ofici (art. 87 RGGIT) o a instàncies de part, és a dir, a instàncies de l'obligat tributari (art. 88 i 89 RGGIT), per mitjà d'una autoliquidació, declaració, comunicació, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària²².

(22) Art. 98.1 LGT

L'inici d'ofici, de conformitat amb el que disposa el RGGIT, necessita un acord de l'òrgan competent per al seu inici, per iniciativa pròpia, com a conseqüència d'una ordre superior o a petició raonada d'altres òrgans²³.

(23) Art. 87 RGGIT

La iniciació d'un procediment a instàncies de l'**obligat tributari** es pot fer mitjançant una autoliquidació, declaració, comunicació de dades, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa aplicable, que es poden presentar en paper o per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics quan les disponibilitats tècniques de l'Administració ho permetin²⁴.

(24) Art. 88.1 RGGIT

La LGT proclama que en el **desenvolupament** de les actuacions i els procediments tributaris, l'Administració ha de facilitar en tot moment als obligats tributaris l'exercici dels drets i el compliment de les seves obligacions, en els termes que preveuen els apartats següents²⁵.

(25) Art. 99.1 LGT

Documentació de les actuacions i els procediments tributaris

Segons els articles 99.7 LGT i 97 a 100 RGGIT, les actuacions de l'Administració en els procediments d'aplicació dels tributs es documenten en:

- Comunicacions. Són els documents pels quals es notifica a l'obligat, o bé l'inici del procediment, o bé algun fet o circumstància. O bé s'efectua un requeriment.
- Diligències. La seva finalitat consisteix a fer constar els fets i les manifestacions de l'obligat tributari. No poden contenir propostes de liquidacions.
- Informes. Són emesos, d'ofici o amb la petició prèvia de tercers, quan siguin preceptius per l'ordenament, o bé quan siguin sol·licitats per altres òrgans de les administracions públiques o pels poders legislatiu i judicial.
- Altres documents previstos en la normativa pròpia de cada procediment, com, per exemple, les actes d'inspecció.

D'altra banda, com a norma general, el **tràmit d'audiència** és previ a la proposta de resolució²⁶. No obstant això, segons la LGT, se'n pot prescindir quan se subscriuguin actes amb acord. I en els supòsits en què es prevegi un tràmit d'al·legacions posterior a la proposta. És en el tràmit d'al·legacions quan es posa de manifest a l'interessat l'expedient. El tràmit d'al·legacions té una durada d'entre deu i quinze dies.

(26) Art. 99.8 LGT

Les diferents **formes de terminació** dels procediments tributaris són les següents: resolució, desistiment, renúncia al dret, impossibilitat material de continuar-los per una causa sobrevinguda, caducitat, compliment de l'obligació objecte de requeriment i qualsevol altra causa prevista per l'ordenament²⁷.

(27) Art. 100.1 LGT

La **resolució** és la forma normal, i adequada, de finalització del procediment, ja que hi ha el deure de dictar resolució expressa. Aquesta resolució pot adoptar diferents formes, en funció del tipus de procediment de què es tracti. Entre totes, hi destaca la liquidació, que és l'acte resolutori per excel·lència. A aquests efectes, es considera resolució la contestació realitzada de manera automatitzada per l'Administració quan així estigui previst en un procediment.

2) Les liquidacions tributàries

Els procediments de gestió i d'inspecció poden finalitzar amb l'emissió per part de l'Administració d'un acte **administratiu de liquidació**, especialment quan aquesta és definitiva (té la mateixa funció que la sentència en un procés judicial).

En el sistema actual, la **liquidació** només es produeix, d'una banda, en aquells comptats tributs en què s'aplica el sistema de liquidació tradicional, i, de l'altra, en els tributs autoliquidats, quan l'Administració considera necessari rectificar l'autoliquidació presentada pel contribuent o suplir la seva falta de presentació (mitjançant una activitat de comprovació inquisitiva o abreujada) o d'investigació, o bé quan el contribuent sol·licita la rectificació de la seva pròpia autoliquidació.

La **liquidació** és l'acte administratiu resolutori pel qual es determina l'existència d'un deute tributari, identificant el subjecte passiu i la seva quantia. O, el que és el mateix, és l'operació de determinació de la quantia d'un deute, de fer líquid un deute que prèviament existeix en suma o import no concretat²⁸.

(28) Art. 101 LGT

La principal distinció que cal efectuar en relació amb les classes de liquidacions és entre liquidacions provisionals i definitives²⁹.

(29) Art. 101.2 LGT

La liquidació **provisional** té plens efectes, però pot ser revisada per l'Administració per mitjà de la seva potestat d'investigació i comprovació, durant el termini de prescripció de quatre anys.

La liquidació **definitiva** no pot ser revisada per l'Administració, tret que s'hi apliqui el procediment de revocació de l'article 219 LGT.

Com tot acte administratiu, perquè produeixi efectes, l'acte de liquidació ha de ser notificat a l'interessat³⁰.

(30) Art. 102.1 LGT

3) El deure de resoldre i terminis de resolució

L'Administració tributària està obligada a **resoldre expressament** totes les qüestions que es plantegin en els procediments d'aplicació dels tributs, i a notificar aquesta resolució expressa³¹.

(31) Art. 103.1 LGT

D'altra banda, s'estableix el **deure de motivar** els actes tributaris (amb referència succinta als fets i els fonaments de dret) en els casos següents: els actes de liquidació, els de comprovació de valor, els que imposin una obligació, els que deneguin un benefici fiscal, la suspensió de l'execució d'actes d'aplicació dels tributs i tots els altres actes que es disposin en la normativa vigent³².

(32) Art. 103.3 LGT

En relació amb els **terminis de resolució**, el termini màxim en què s'ha de notificar la resolució serà el fixat per la normativa reguladora del corresponent procediment, sense que pugui excedir els sis mesos, tret que estigui establert per una norma amb rang de llei o en la normativa comunitària europea³³.

(33) Art. 104.1 LGT

Quan les normes reguladores dels procediments no fixin un termini màxim, aquest serà **de sis mesos**. Queda exclòs d'aquest termini màxim de resolució el procediment de constrenyiment, les actuacions del qual es poden estendre fins al termini de prescripció del dret de cobrament. El procediment d'inspecció pot durar, com a màxim, un o dos anys, en funció de la concurrència de determinades circumstàncies.

Respecte als **efectes de la falta de resolució expressa**, tant en els procediments iniciats a instàncies de part com en els iniciats d'ofici, el venciment del termini màxim sense que s'hagi notificat cap resolució expressa produirà els efectes que estableixi la seva normativa reguladora. En aquest sentit, en tot procediment d'aplicació dels tributs s'ha de regular expressament el règim d'actes presumptes que li correspongui³⁴.

(34) Art. 104.3 LGT

L'article 104 LGT finalitza amb un nou apartat 5, dedicat a la **caducitat**, i que estableix que, produïda aquesta,

«aquesta ha de ser declarada, d'ofici o a instàncies de l'interessat, i s'ha d'ordenar l'arxivament de les actuacions.»

A continuació el precepte esmentat assenyalava que

«aquesta caducitat no produeix, per ella mateixa, la prescripció dels drets de l'Administració tributària, però les actuacions realitzades en els procediments caducats no poden interrompre el termini de prescripció ni s'han de considerar requeriments administratius als efectes del que preveu l'apartat 1 de l'article 27 d'aquesta llei.»

4) La prova en els procediments tributaris

En els procediments d'aplicació dels tributs qui faci valer el seu dret haurà de **provar** els fets constitutius d'aquest³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 105.1 LGT

En els procediments tributaris són aplicables les normes que sobre **mitjans** i **valoració** de prova contenen el Codi civil i la Llei 1/2000, de 7 de gener, d'enjudiciament civil, tret que la llei estableixi una altra cosa³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 106.1 LGT

Les **diligències** esteses en el curs de les actuacions i els procediments tributaris, i les actes d'inspecció, tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que motivin la seva formalització, tret que s'acrediti el contrari³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 107.1 LGT

Encara que l'article 107 LGT només es refereix al valor probatori de les diligències, també caldria incloure les **actes** d'inspecció (art. 144 LGT), ja que tots dos són els vehicles de documentació de les actuacions inspectores. Les diligències s'estenen per a fer constar fets, mentre que en les actes, a més, s'estableix la proposta de liquidació.

Respecte als **fets manifestats** o **acceptats** per l'obligat **tributari**, i que hagin estat recollits en una diligència (o en una acta d'inspecció), es presumeixen certs i aquests només els poden rectificar mitjançant una prova que van incórrer en error de fet³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 107.2 i 144.2 LGT

Quant al **valor probatori** de les **declaracions** dels **tercers**, la LGT determina que:

«les dades incloses en declaracions o respostes a requeriments en compliment de l'obligació de subministrament d'informació recollida en els articles 93 i 94 d'aquesta Llei que hagin de ser utilitzades en la regularització de la situació tributària d'altres obligats es consideren certes, però han de ser contrastades d'acord amb el que disposa aquesta secció quan l'obligat tributari al·legui la seva inexactitud o falsedat. Per a això es pot exigir al declarant que ratifiqui i apporti prova de les dades relatives a tercers incloses en les declaracions presentades³⁹.»

⁽³⁹⁾Art. 108.4, 2n. paràgraf, LGT

L'Administració tributària pot considerar com a titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció qui figuri com a tal en **un registre fiscal** o en **uns altres de caràcter públic**, excepte prova en contra⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 108.3 LGT

5) Les notificacions tributàries

Com és sabut, perquè un acte administratiu produeixi plens efectes jurídics, la llei exigeix la concurrència de dues classes de pressupòsits. D'una banda, s'han de complir els requisits de legalitat o validesa de l'acte, com a requisits d'ordre intern, és a dir, aquells en virtut dels quals la declaració de voluntat que conté l'acte administratiu s'ajusti al volgut per la llei i es formi de conformitat amb

Lectura recomanada

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

el procediment que aquesta hagi assenyalat a aquest efecte. I, de l'altra, ha de concórrer en l'acte el requisit d'eficàcia, que és extern a aquest, mitjançant la seva **notificació** per fer-lo conèixer a l'interessat.

En conseqüència, un acte perfectament legal i vàlid manca d'efectes si no es **notifica**, atès que la notificació s'erigeix en un requisit essencial per a l'eficàcia dels actes administratius, malgrat que la seva omissió o nul·litat no provoca la de l'acte notificat.

Segons l'article 41.1 LPACAP, amb independència del mitjà utilitzat per fer efectives les notificacions, són **vàlides** sempre que permetin la constància de l'enviament o posada a disposició, de la recepció o accés per l'interessat o el seu representant, de la data i hora, de la identitat fidedigna del remitent i del destinatari, i del contingut íntegre de l'acte notificat.

Preferència de les notificacions electròniques

L'article 41.1 LPACAP estableix que "les notificacions es practican preferentment per mitjans electrònics i, en tot cas, quan l'interessat resulti obligat a rebre-les per aquesta via". Aquest tipus de notificacions es realitzen a la seu electrònica o a la adreça electrònica habilitada única, segons correspongui. I, a efectes d'incrementar la seguretat jurídica dels interessats, s'introdueixen mesures que garanteixin el coneixement de la posada a disposició de les notificacions. Així, es preveu en l'article 41.6 LPACAP que "amb independència que la notificació es realitzi en paper o per mitjans electrònics, les administracions públiques han d'enviar un avís al dispositiu electrònic i/o a l'adreça de correu electrònic de l'interessat que hagi comunicat, i se l'ha d'informar de la posada a disposició d'una notificació a la seu electrònica de l'administració o organisme corresponent o a l'adreça electrònica habilitada única; ara bé, la falta de pràctica d'aquest avís no ha d'impedir que la notificació sigui considerada plenament vàlida".

Si el procediment s'inicia a **instàncies de part**, la notificació s'ha de practicar en el lloc assenyalat a aquest efecte per l'obligat tributari o el seu representant o, si no, al domicili fiscal d'un o l'altre⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 110.1 LGT

En els procediments iniciats **d'ofici**, la notificació es pot practicar en el domicili fiscal de l'obligat tributari o el seu representant, en el centre de treball, en el lloc on es dugui a terme l'activitat econòmica o en qualsevol altre adequat a aquest efecte⁴².

⁽⁴²⁾Art. 110.2 LGT

La notificació la pot **rebre** l'interessat, el seu representant, qualsevol persona que es trobi al seu domicili o en el del seu representant i que faci constar la seva identitat o, com a novetat, els empleats de la comunitat de veïns o propietaris. Per tant, és possible que el receptor de la notificació no sigui el seu destinatari.

L'article 111.2 LGT disposa que quan l'interessat o el seu representant **rebutgin** la notificació aquesta es considera efectuada. En aquest cas, no cal acudir a la notificació per compareixença mitjançant la citació per anuncis.

Notificació per compareixença mitjançant la citació per anuncis

⁽⁴³⁾Art. 112 LGT

Quan no sigui possible efectuar la notificació a l'interessat o al seu representant per causes no imputables a l'Administració tributària i s'hagi intentat almenys dues vegades en el domicili fiscal, o en el designat per l'interessat, es faran constar a l'expedient les circumstàncies dels intents de notificació (i és suficient un sol intent quan el destinatari consti com a desconegut en aquest domicili o lloc). En aquest supòsit se cita l'interessat o al seu representant per ser notificats per compareixença per mitjà d'anuncis que es publicaran, una sola vegada per a cada interessat, en el Butlletí Oficial de l'Estat⁴³.

6) Altres normes comunes

Quan en els procediments d'aplicació dels tributs sigui necessari entrar al **domicili constitucionalment protegit** d'un obligat tributari o efectuar-hi registres, l'Administració tributària ha d'obtenir el consentiment d'aquell o l'oportuna autorització judicial⁴⁴.

(44) Art. 113 LGT

D'altra banda, mitjançant la **denúncia pública** es poden posar en coneixement de l'Administració tributària fets o situacions que poden ser constitutius d'infraccions tributàries o tenir transcendència per a l'aplicació dels tributs. La denúncia pública és independent del deure de col·laborar amb l'Administració tributària⁴⁵.

(45) Art. 114.1 LGT

Finalment, l'Administració tributària pot **comprovar i investigar** els fets, actes, elements, activitats, explotacions, negocis, valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte⁴⁶. Tals activitats de comprovació i investigació es poden fer fins i tot en cas que afectin exercicis o períodes i conceptes tributaris respecte els quals s'hagi produït la prescripció, sempre que resultin precises en relació amb algun dels drets als quals es refereix l'article 66 LGT que no hagin prescrit. D'aquesta manera, la potestat de comprovació i investigació no es veu afectada per la prescripció de drets, ja que és diferent del dret a liquidar; i pot utilitzar-se aquesta potestat per liquidar deutes corresponents a períodes no prescrits.

(46) Art. 115.1 LGT

En el desenvolupament de les funcions de comprovació o investigació, l'Administració tributària pot qualificar els fets, actes o negocis realitzats per l'obligat tributari amb independència de la prèvia qualificació donada per aquest i de l'exercici o període en què es va realitzar.

2. Procediments de gestió tributària

2.1. La gestió tributària

La **gestió tributària** consisteix en l'exercici de les funcions administratives dirigides, fonamentalment, a la recepció i tramitació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i la realització d'actuacions de control, com ara la verificació de dades, la comprovació de valors, la comprovació limitada o la comprovació d'obligacions formals.

Per tant, els òrgans de gestió són els encarregats de tractar amb el públic en general, mentre que la inspecció i la recaptació en període executiu s'enfronten a obligats tributaris més singularitzats.

S'entén per **òrgans de gestió tributària** els de caràcter administratiu que exercixin les funcions previstes en l'article 117 LGT, i aquells altres que tinguin atribuïdes competències en matèria de gestió tributària en les normes d'organització específica⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 116 RGGIT

Principals procediments de gestió tributària

La LGT, en l'article 123.1, detalla els principals procediments de gestió, que seran objecte d'anàlisi més endavant. En particular, esmenta els següents:

- Procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades (art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT).
- Procediment iniciat mitjançant una declaració (art. 128 a 130 LGT i 133 a 135 RGGIT).
- Procediment de verificació de dades (art. 131 a 133 LGT i 155 i 156 RGGIT).
- Procediment de comprovació de valors (art. 134 i 135 LGT i 157 a 162 RGGIT).
- Procediment de comprovació limitada (art. 136 a 140 LGT i 163 a 165 RGGIT).

D'altra banda, l'article 123.2 LGT assenyala que reglamentàriament es poden regular altres procediments de gestió tributària, als quals és aplicable el que disposa el capítol II del títol III de la LGT. Això és precisament el que ha fet el RGGIT, en els articles 126 a 154.

2.2. Procediments de determinació del deute tributari

1) La declaració i l'autoliquidació

La **declaració** consisteix en la posada en coneixement de l'Administració que s'han produït les circumstàncies o els elements integrants del fet imposable, en compliment del deure específic imposat per la normativa reguladora de cada tribut, sobretot en els impostos personals.

L'objecte de la declaració consisteix, d'una banda, en la comunicació d'un fet imposable concret i els seus elements integrants. I, d'altra banda, a aquest contingut bàsic, se solen afegir els elements de la base imposable o altres necessaris per a determinar o quantificar el deute tributari (per exemple, la comunicació del patrimoni preexistent en l'ISD).

L'autoliquidació és la declaració en la qual l'obligat tributari, a més de comunicar a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut i altres de contingut informatiu, realitza per si mateix les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, si escau, determinar la quantitat que resulti a retornar o a compensar⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 120 LGT

La generalització de les autoliquidacions

La declaració constitueix una excepció en el nostre sistema tributari actual, en què ha estat substituïda per l'autoliquidació, que era gairebé desconeguda el 1963 quan es va aprovar la LGT (que només preveia, en l'article 10.k, el rang legal per a la seva regulació).

Però, després de la reforma del sistema tributari de 1978 (en la qual es va aprovar l'IRPF), es massifiquen les relacions tributàries, perquè hi ha milions de contribuents, i es produeix el consegüent desplaçament cap als obligats tributaris de tasques de col·laboració en la gestió del tribut mitjançant la generalització de les autoliquidacions.

Les **autoliquidacions complementàries** tenen com a finalitat completar o modificar les presentades amb anterioritat i es poden presentar quan en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o a compensar inferior a l'anteriorment autoliquidada. En els altres casos, cal atènyer-se al que disposa l'apartat 3 de l'article 120 LGT (rectificació de l'autoliquidació).

La **naturalesa jurídica** de les autoliquidacions ha estat una qüestió debatuda entre la doctrina. No obstant això, sembla clar que no es pot parlar d'acte administratiu de liquidació, sinó d'una actuació de l'obligat tributari que constitueix el compliment d'un deure legal emmarcat dins dels deures de col·laboració amb l'Administració. Per tant, com que l'autoliquidació no és un acte administratiu, no hi són aplicables la presumpció de legalitat ni la resta d'efectes dels actes administratius.

2) Procediment iniciat mitjançant una declaració

Respecte de la **iniciació** del procediment, la LGT disposa que quan la normativa del tribut ho estableixi, la gestió d'aquest s'inicia mitjançant la presentació d'una declaració per part de l'obligat tributari en la qual manifesti la realització del fet imposable i comuniqui les dades necessàries perquè l'Administració quantifiqui l'obligació tributària mitjançant la pràctica d'una liquidació provisional⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Art. 128.1 LGT

En relació amb la **tramitació** del procediment, cal destacar que l'Administració tributària ha de notificar la liquidació en un termini de sis mesos a partir de l'endemà de la finalització del termini per a presentar la declaració (o de l'endemà de la comunicació d'inici del procediment de liquidació quan s'hagi produït la caducitat⁵⁰).

⁽⁵⁰⁾Art. 129.1 LGT

Respecte de la terminació del procediment, la LGT⁵¹ determina que es produeix per alguna de les causes següents:

⁽⁵¹⁾Art. 129.1 LGT

- Per liquidació provisional practicada per l'Administració tributària.
- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi notificat la liquidació, sense perjudici que l'Administració tributària pugui iniciar de nou aquest procediment dins el termini de prescripció. En aquest cas, de conformitat amb l'article 135.1 RGGIT, s'ha de notificar una comunicació a l'obligat tributari. I en les liquidacions que es dictin no s'exigiran interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació (art. 135.2 RGGIT).

3) Procediment de rectificació d'autoliquidacions

Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la **rectificació** de l'autoliquidació d'acord amb el procediment regulat reglamentàriament⁵².

⁽⁵²⁾Art. 120.3 LGT i 126 a 129 RGGIT

En relació amb els **interessos de demora** generats en aquests casos, l'article 120.3 LGT assenyala que quan la rectificació d'una autoliquidació origini una devolució derivada de la normativa del tribut i hagin transcorregut sis mesos sense que s'hagi ordenat el pagament per una causa imputable

El termini de sis mesos

Comença a comptar a partir de la finalització del termini per a la presentació de l'autoliquidació o, si aquest ha conclòs, a partir de la presentació de la sol·licitud de rectificació.

a l'Administració tributària, aquesta ha d'abonar l'interès de demora sobre l'import de la devolució que sigui procedent, sense necessitat que l'obligat ho sol·liciti.

⁽⁵³⁾Art. 32.2 LGT

Quan la rectificació d'una autoliquidació origini la devolució d'un ingrés indegut, l'Administració tributària també ha d'abonar l'interès de demora⁵³.

En relació amb la **iniciació** del **procediment** de rectificació d'autoliquidacions, la sol·licitud només es pot efectuar després de la presentació de la corresponent autoliquidació i abans que l'Administració hagi practicat la liquidació definitiva o, si no, abans que hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute mitjançant l'oportuna liquidació o el dret a sol·licitar la corresponent devolució⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 126 RGGIT

En la **tramitació** del **procediment** de rectificació d'autoliquidacions, s'han de comprovar les circumstàncies que determinen la procedència de la rectificació⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 127 RGGIT

Respecte a la **terminació** del **procediment** de rectificació d'autoliquidacions, aquest finalitza mitjançant una resolució en la qual s'acordi o no la rectificació de l'autoliquidació. Aquest acord s'ha de motivar quan sigui denegatori, o bé quan la rectificació acordada no coincideixi amb la sol·licitada per l'obligat tributari⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Art. 128 RGGIT

4) Procediment de devolució

Un altre dels **procediments** de **determinació del deute tributari** és el que fa referència al **procediment** de **devolució** iniciat **mitjançant** una **autoliquidació**, **sol·licitud** o **comunicació de dades**⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT

Com indica la LGT, l'Administració tributària ha de **retornar** les quantitats que siguin procedents d'acord amb el previst en la normativa de cada tribut. Són devolucions derivades de la normativa de cada tribut les corresponents a quantitats ingressades o suportades degudament com a conseqüència de l'aplicació del tribut⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art. 31.1 LGT

Les devolucions derivades de l'aplicació de cada tribut

Es tracta, per exemple, de la devolució de l'IRPF, de l'IS o de l'IVA, quan els pagaments a compte superen la quota líquida o quan les quotes suportades superen les repercutides. Encara que també és aplicable aquest procediment a altres casos marginals que es produeixen en l'ITPO o en l'IIVTNU (devolució en cas de vici del contracte de transmissió) o en la devolució de les taxes cobrades per un servei que finalment no es presta.

Ara bé, aquest procediment es distingeix clarament del de devolució d'ingressos indeguts, que la LGT de 2003, igual que feia la de 1963, regula entre els procediments de revisió, i

Devolució derivada de l'aplicació d'un tribut

També ho són els abonaments a compte que hagi d'efectuar l'Administració tributària com a bestretes de deduccions a practicar sobre qualsevol tribut (art. 122 RGGIT).

que es produeix en els casos de duplicitat en el pagament, pagaments superiors als deguts (per error) o pagaments de deutes o sancions prescrites.

Respecte de la **iniciació del procediment**, segons el que estableixi la normativa reguladora de cada tribut, el procediment de devolució s'inicia mitjançant la presentació d'una autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar, mitjançant la presentació d'una sol·licitud de devolució o mitjançant la presentació d'una comunicació de dades⁵⁹.

(59) Art. 124 LGT i 123 RGGIT

En relació amb la **tramitació del procediment**, una vegada rebuda l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, l'Administració examinarà la documentació presentada i la contrastarà amb les dades i els antecedents que tingui en el seu poder. Si l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades és formalment correcta, es procedirà sense cap més tràmit i, si escau, de manera automatitzada, al reconeixement de la devolució sol·licitada⁶⁰.

(60) Art. 124 RGGIT

Quant a la **terminació del procediment** de devolució, finalitzarà per l'acord en què es reconegui la devolució sol·licitada, per caducitat (per la inactivitat de l'obligat tributari que condueixi a la paralització del procediment, segons l'article 104.3 LGT) o per l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció⁶¹.

(61) Art. 127 LGT

5) Altres procediments de determinació del deute tributari

Quan s'hagi reconegut el dret a una devolució derivada de la normativa del tribut o a una devolució d'ingressos indeguts, es procedirà a l'**execució de la devolució**⁶².

(62) Art. 131 RGGIT

D'altra banda, el **procediment** per al reconeixement de **beneficis fiscals** s'inicia a instàncies de l'obligat tributari mitjançant una sol·licitud dirigida a l'òrgan competent per a la seva concessió i s'acompanyarà dels documents i els justificants exigibles i dels que l'obligat tributari consideri convenients⁶³.

(63) Art. 136 RGGIT

Finalment, el **procediment** per a **acollir-se al sistema de compte** corrent en matèria tributària s'inicia mitjançant una sol·licitud de l'obligat tributari, que s'ha de presentar durant el mes d'octubre de l'any natural immediat anterior a aquell en què el sistema de compte corrent hagi de tenir efectes⁶⁴.

(64) Art. 140 RGGIT

2.3. Procediments de comprovació tributària

1) La comprovació tributària

Una vegada que l'Administració té en el seu poder la declaració (o si escau, autoliquidació) presentada per l'obligat tributari, procedeix a la **comprovació** que és correcta. Es tracta d'una activitat de control.

A aquesta activitat comprovadora fa referència la LGT, en establir que l'Administració tributària pot comprovar i investigar els fets, actes, elements, activitats, explotacions, valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte⁶⁵.

(65) Art. 115.1 LGT

Hi ha dues classes de comprovació:

- Inquisitiva o comprovació en sentit estricte.
- Formal. Dins la qual és possible diferenciar entre:
 - Verificació de dades
 - Comprovació limitada
 - Comprovació de valors
 - Comprovació d'obligacions formals

Diferències entre la comprovació formal i la inquisitiva

- Quant a l'objecte, la comprovació formal, bàsicament, se centra en el control de les dades consignades en les autoliquidacions presentades. La inquisitiva, en la investigació de fets imposables no declarats o incorrectament declarats.
- Quant a la competència, la comprovació formal és competència dels òrgans de gestió, d'acord amb l'article 117.e, f, g i h LGT (encara que l'article 141.d i h LGT atribueix a la inspecció competències en matèria de comprovació limitada i de comprovació de valors). La comprovació inquisitiva, per la seva banda, competeix als òrgans de la inspecció dels tributs (art. 141.b LGT).
- Quant als mitjans emprats, en la comprovació formal no es pot sol·licitar la comptabilitat mercantil, mentre que en la inquisitiva es poden sol·licitar tots els documents que siguin necessaris, amb àmplies facultats de la inspecció dels tributs.
- Quant a la forma de realització, la comprovació formal s'efectua automàticament (per l'encreuament de dades informàtic), mentre que la inquisitiva es duu a terme ocasionalment, en general, quan la inspecció sospita que hi ha un frau fiscal.
- Quant als efectes, la comprovació formal genera liquidacions provisionals (amb tràmit d'al·legacions), i la inquisitiva genera normalment liquidacions definitives.

2) Procediment de verificació de dades

La **verificació de dades** és un tipus de comprovació formal o abreuçada, que ja existia en la LGT de 1963, i que té per objecte l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, mitjançant el tractament informàtic, i que dóna lloc, si escau, a liquidacions provisionals.

Té per **objecte** l'examen de cada autoliquidació, sobretot, de les operacions aritmètiques i d'aplicació de normes que serveixen per a quantificar el tribut.

En relació amb els **mitjans** emprats en la verificació de dades, cal tenir present que es desenvolupa mitjançant controls massius de les declaracions o autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, generalment, mitjançant el processament automatitzat de les autoliquidacions.

La **competència** per a desenvolupar la comprovació abreujada està atribuïda als òrgans de gestió, tal com es desprèn de la LGT en incloure aquesta potestat en l'àmbit de la gestió; si bé, en l'article 131 es refereix de manera genèrica a l'Administració tributària.

Quant al procediment que s'ha de seguir en la verificació de dades⁶⁶, dura com a màxim sis mesos, una vegada que s'ha iniciat, encara que no existeix cap termini previst per a iniciar-lo (el termini és el de la prescripció).

Aquest procediment s'inicia amb un requeriment perquè l'obligat aclareixi les discrepàncies detectades. No obstant això, pot passar que l'Administració regularitzi sense necessitat de la col·laboració de l'obligat tributari; en aquest cas, el procediment s'inicia amb la proposta de liquidació, d'acord amb l'article 132.1 LGT.

Respecte a la **tramitació** del procediment de verificació de dades, cal destacar que, amb caràcter previ a l'obertura del termini d'al·legacions, l'Administració tributària pot acordar motivadament l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions. Aquest acord s'ha de notificar a l'obligat tributari⁶⁷.

Després del requeriment, l'obligat tributari ha de comparèixer o ha de respondre a aquest per a formular els aclariments o presentar les dades que li hi han estat requerides (si el procediment s'inicia directament amb la proposta de liquidació, la compareixença es realitza mitjançant l'escrit d'al·legacions).

A continuació, s'ha de practicar la **proposta de liquidació**, que ha de ser motivada. És possible que aquesta proposta es contingui en la comunicació de l'inici del procediment; en aquest cas, segons Pérez Royo, si l'obligat tributari ha presentat objeccions, el respecte a les garanties del contribuent requeriria un acte exprés de confirmació de la proposta inicial.

Finalment, en el **tràmit** d'al·legacions, de deu dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta de liquidació⁶⁸, es posa de manifest l'expedient perquè els interessats puguin presentar-les, i els documents o justificants que considerin oportuns.

La verificació de dades

Aquest procediment per a rectificar discrepàncies de dades ja es realitzava en matèria d'IRPF, des de fa força anys, per la qual cosa és en aquest tribut on aquesta actuació tindrà un àmbit d'aplicació més ampli. Les regularitzacions, per mitjà de les corresponents liquidacions provisionals, solen ser de poca quantia (les de més quantia es reserven a la comprovació limitada o a les actuacions d'inspecció).

⁽⁶⁶⁾Art. 132 i 133 LGT

⁽⁶⁷⁾Art. 155.2 RGGIT

⁽⁶⁸⁾Art. 155.3 RGGIT

En relació amb la **terminació** del procediment, generalment finalitza amb la liquidació provisional, que, d'acord amb l'article 133 LGT, ha de ser motivada, amb referència succinta als fets i els fonaments de dret que s'hagin tingut en compte.

3) Procediment de comprovació limitada

La **comprovació limitada** és una figura introduïda per la LGT de 2003 que, malgrat que s'enquadra en la comprovació formal de l'actuació de l'obligat tributari en relació amb les seves autoliquidacions o declaracions, s'assembla a una «miniinspecció». Es produeix en els casos en què els òrgans de gestió consideren que no n'hi ha prou amb una simple verificació de dades⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 136 a 140 LGT

Quant als **mitjans** a emprar, a diferència de la verificació de dades, la comprovació limitada es pot estendre a l'examen de registres i documents (excepte la comptabilitat mercantil, que només és possible que sigui examinada per la inspecció) i a la informació facilitada per tercers⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 136.2 LGT

L'examen de la comptabilitat

Ara bé, si en el curs del procediment l'obligat tributari aporta, sense requeriment previ, la documentació comptable per acreditar la comptabilització de determinades operacions, l'Administració pot examinar aquesta documentació als efectes de comprovar la coincidència entre el que figuri a la documentació comptable i la informació de què disposi l'Administració tributària.

En conseqüència, sembla desprendre's que aquesta comprovació es dirigeix als empresaris i professionals, encara que també a la resta de contribuents quan no presentin cap declaració o autoliquidació.

El procediment **s'inicia d'ofici**, mitjançant una comunicació en què es concretin la naturalesa i l'abast de les actuacions i s'informi l'obligat dels seus drets i obligacions. Pot contenir la proposta de liquidació en els casos en què l'Administració tingui les dades suficients per a practicar-la (generalment, això passa quan el contribuent no hagi presentat cap declaració o autoliquidació⁷¹).

⁽⁷¹⁾Art. 137 LGT

Respecte a la **tramitació** del **procediment**, s'ha de donar la compareixença de l'obligat el dia i hora assenyalats en la comunicació, a l'efecte d'aportar els documents i altres elements sol·licitats⁷².

⁽⁷²⁾Art. 138 LGT

Les actuacions es documenten en diligències (com les de la inspecció). Hi ha d'haver una **proposta de liquidació**, degudament motivada, així com un tràmit d'al·legacions de deu dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta. D'altra banda, l'Administració tributària pot prescindir del tràmit

⁽⁷³⁾Art. 164.4 RGGIT

d'al·legacions quan la resolució contingui una manifestació expressa que no escau regularitzar la situació tributària de l'obligat com a conseqüència de la comprovació realitzada⁷³.

La forma principal de **terminació del procediment** és la liquidació provisional, que ha de contenir: l'obligació tributària o elements d'aquesta i àmbit temporal objecte de la comprovació; especificació de les actuacions concretes realitzades; relació de fets i fonaments de dret que motivin la resolució, i la liquidació provisional o, si escau, manifestació expressa que no és procedent regularitzar la situació tributària com a conseqüència de la comprovació realitzada⁷⁴.

(74) Art. 139 LGT

4) Procediment de comprovació de valors

La **comprovació de valors** és una actuació del procediment de gestió 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, s'haurien de tenir en compte en l'aplicació de la normativa del tribut en qüestió.

L'àmbit d'aplicació de la comprovació de valors té lloc exclusivament en relació amb cert tipus d'impostos, que la preveuen expressament en la seva normativa: els que graven el tràfic patrimonial civil (no empresarial), o bé per actes *inter vivos* (IT-PAJD o ISD quant a les donacions), o bé *mortis causa* (ISD).

Supòsits més freqüents

En la pràctica, on més aplicació té la comprovació de valors és en les transmissions d'immobles.

El procediment s'inicia d'ofici i es comunica a l'interessat, encara que, si l'Administració pot modificar el valor declarat sense cap més esbrinament, s'inicia amb la notificació del valor comprovat⁷⁵.

(75) Art. 134.1 LGT

Respecte a la seva **tramitació**, després de la comunicació a l'interessat, l'Administració fa les actuacions de comprovació utilitzant els mitjans pertinents. Actuacions que s'han de comunicar a l'interessat, que n'ha de facilitar la pràctica. Si el valor determinat per l'Administració és diferent del declarat per l'obligat, se li ha de comunicar la proposta de valoració en notificar-li la proposta de liquidació, i la proposta de valoració s'ha de motivar, amb expressió dels mitjans i criteris emprats⁷⁶.

(76) Art. 134.2 i 3 LGT

El procediment **finalitza**, transcorregut el termini d'al·legacions, amb la determinació del valor resultant de la comprovació, el valor comprovat. Aquest valor comprovat es notifica a l'interessat (encara que generalment se li notifica amb el mateix acte de liquidació). El termini màxim de durada d'aquest procediment, d'acord amb l'article 134.1 LGT, és de sis mesos: termini per a notificar la valoració o, si escau, la liquidació.

La **taxació pericial contradictòria** és un dels mitjans de comprovació de valors més importants. Es tracta d'un mitjà de segon grau, és a dir, necessita que prèviament s'hagi produït una comprovació de valors utilitzant un dels mitjans ordinaris. A més, es tracta d'un incident que no es ventila pròpiament en via de gestió, sinó en la impugnació de la liquidació practicada sobre el valor comprovat. Consisteix a contraposar a la valoració realitzada per l'Administració la d'un perit designat pel mateix obligat tributari.

Si el dictamen del perit que aporta l'Administració no excedeix de més del 10% i no és superior en 120.000 euros a la realitzada per l'obligat tributari, preval aquesta última⁷⁷.

(77) Art. 135.3 LGT

En cas contrari, s'ha de designar un tercer perit, la valoració del qual serà la definitiva, sense que pugui sobrepassar el valor assenyalat inicialment per l'Administració en la seva comprovació ni rebaixar els del valor declarat⁷⁸. El tercer perit serà designat segons el torn correlatiu dins de la llista proporcionada pel corresponent col·legi o associació professional a principis de cada any.

(78) Art. 135.4 LGT

5) Procediments de comprovació d'obligacions formals

El RGGIT dedica la secció VII del capítol II del títol IV a les actuacions i procediments de comprovació d'obligacions formals, compost per onze preceptes (art. 144 a 154 RGGIT) i dividit en quatre subseccions relatives a les actuacions i els procediments de comprovació censal, les actuacions de comprovació del domicili fiscal, les actuacions de control de presentació de declaracions i les actuacions de control d'altres obligacions formals.

La **comprovació** de la **veracitat** de les **dades** comunicades a les declaracions censals d'alta, modificació i baixa s'ha de fer d'acord amb les dades comunicades o declarades pel mateix obligat tributari, amb les dades que estiguin en poder de l'Administració, i mitjançant l'examen físic i documental dels fets i les circumstàncies a les oficines, els despatxos, els locals i els establiments de l'obligat tributari⁷⁹.

(79) Art. 144 RGGIT

El procediment de **comprovació del domicili fiscal** s'inicia d'ofici per acord de l'òrgan que s'estableixi en la norma d'organització específica, per pròpia iniciativa o a sol·licitud de qualsevol altre òrgan d'aquesta o d'una altra Administració tributària afectada. A aquesta sol·licitud s'ha d'adjuntar un informe sobre els antecedents que siguin rellevants⁸⁰.

(80) Art. 149 RGGIT

Correspon a l'Administració tributària el **control del compliment** de l'obligació de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades⁸¹. En els casos en què no s'atengui el requeriment o en què, si aquest s'atén,

(81) Art. 153 RGGIT

es presenti una declaració o autoliquidació en què s'apreciïn discrepàncies respecte dels imports declarats o autoliquidats per l'obligat tributari o per tercers, es pot iniciar el corresponent procediment de comprovació o investigació.

El procediment per a la comprovació del compliment d'obligacions tributàries formals diferents de les regulades en les anteriors s'inicia d'ofici⁸².

⁽⁸²⁾Art. 154 RGGIT

3. Procediments d'inspecció tributària

3.1. La inspecció tributària

El procediment d'inspecció té per objecte comprovar i investigar el compliment adequat de les obligacions tributàries i s'hi regularitza, si escau, la situació tributària de l'obligat mitjançant la corresponent liquidació⁸³.

⁽⁸³⁾Art. 145.1 LGT

S'entén per òrgans d'inspecció tributària els de caràcter administratiu que exerceixin les funcions que preveu l'article 141 LGT, i aquells altres que tinguin atribuïda aquesta condició en les normes d'organització específica (art. 166.1 RGGIT).

Lectura recomanada

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

Les activitats de comprovació i investigació són les funcions típiques i fonamentals de la inspecció, de control de la veracitat i exactitud de les dades amb transcendència tributària. La comprovació té per objecte la verificació dels fets imposables i les seves circumstàncies declarats per l'obligat tributari. La investigació té per objecte descobrir fets imposables i les seves circumstàncies no declarats per l'obligat tributari o declarats incorrectament⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾Art. 145.2 i 3 LGT

Per a dur a terme les actuacions inspectores, es poden examinar, entre altres, els següents documents dels obligats tributaris⁸⁵:

⁽⁸⁵⁾Art. 171 RGGIT

- Declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds presentades pels obligats tributaris relatives a qualsevol tribut.
- Comptabilitat dels obligats tributaris, que comprèn tant els registres i suports comptables com els fulls previs o accessoris que emparin o justifiquin les anotacions comptables.
- Llibres registre establerts per les normes tributàries.
- Factures, justificants i documents substitutius que hagin d'emetre o conservar els obligats tributaris.
- Documents, dades, informes, antecedents i qualsevol altre document amb transcendència tributària.

3.2. Fases del procediment inspector

1) Iniciació del procediment inspector

El procediment d'inspecció s'inicia d'ofici, o bé a petició de l'obligat tributari, en els termes que estableix l'article 149 LGT⁸⁶.

⁽⁸⁶⁾Art. 147.1 LGT

Per tant, les formes d'iniciació del procediment d'inspecció són les següents⁸⁷:

⁽⁸⁷⁾Art. 177 RGGIT

a) D'ofici, per part dels mateixos òrgans de la inspecció.

b) A petició de l'obligat tributari, quan sol·licita que una actuació parcial de la inspecció sigui general⁸⁸. Per tant, no es tracta realment d'una forma d'iniciació, ja que el procediment ja s'ha iniciat abans.

⁽⁸⁸⁾Art. 149 LGT i 179 RGGIT

Formes de materialització de l'inici del procediment d'inspecció

a) Comunicació d'inici a l'obligat tributari. Com a regla general, quan s'inicien les actuacions inspectores, s'ha de comunicar a l'obligat tributari aquesta circumstància mitjançant l'oportuna notificació, i se li ha d'assenyalar dia i hora perquè es presenti, i, si escau, se li ha d'indicar l'abast de les actuacions que es practicaran i se li ha de comunicar que tingui a disposició de la inspecció la documentació i altres elements que es considerin necessaris o que ell porti (art. 177.1 i 178.4 RGGIT).

b) Personació de la inspecció sense comunicació prèvia quan es consideri convenient per a la pràctica adequada de les actuacions. La inspecció es pot personar directament sense requeriment previ en els locals de l'obligat tributari (empreses, oficines, dependències, instal·lacions, magatzems o on hi hagi alguna prova de l'obligació tributària), si ho considera procedent. En aquest cas, les actuacions s'entenen amb l'obligat tributari si hi és present i, si no ho és, amb els encarregats o responsables d'aquests llocs (art. 151.2 LGT i 177.2 RGGIT).

D'altra banda, la LGT legitima el subjecte que està essent inspeccionat a **sol·licitar** que l'actuació **parcial es converteixi** en general, respecte del tribut i, si escau, períodes afectats⁸⁹.

⁽⁸⁹⁾Art. 149.1 LGT

La sol·licitud s'ha de produir en el termini de quinze dies des que se li notifica l'inici de les actuacions, sense que aquesta interrompi les actuacions en curs⁹⁰. L'Administració ha d'iniciar la comprovació de caràcter general en el termini de sis mesos des de la sol·licitud.

⁽⁹⁰⁾Art. 149.2 LGT

2) Desenvolupament del procediment inspector

La LGT preveu que les actuacions inspectores es poden desenvolupar indistintament en una sèrie de **llocs**, segons el que determini la inspecció⁹¹.

⁽⁹¹⁾Art. 151.1 LGT

Llocs de desenvolupament de les actuacions d'inspecció

- El domicili fiscal del subjecte investigat o el lloc on el seu representant tingui el domicili, despatx o oficina.
- El lloc de realització total o parcial de les activitats gravades.
- El lloc en què es trobi alguna prova del fet imposable o del pressupòsit de fet d'una obligació tributària.
- Les oficines o locals de l'Administració, quan els elements sobre els quals s'hagin de fer puguin ser examinats en aquest lloc.

Respecte a l'horari en què s'han de desenvolupar les actuacions de la inspecció, la LGT estableix que, si es practiquen a les oficines públiques de la inspecció, és el de l'horari oficial, d'obertura al públic i, en tot cas, dins la jornada de treball vigent. Mentre que si es duen a terme en els locals de l'obligat, és l'horari de la jornada laboral d'oficina o de l'activitat de l'obligat, excepte acord en contra⁹².

La inspecció pot requerir la **compareixença** de l'obligat **tributari** els dies necessaris per al desenvolupament de les seves actuacions, en el lloc i l'hora que consideri convenient⁹³.

L'accés al domicili o locals de l'obligat tributari

Quan les actuacions ho requereixin, segons els articles 142.2 LGT i 172 RGGIT, l'inspector pot accedir:

a) A les finques o locals de negoci i altres establiments o llocs en què es duuguin a terme activitats o explotacions sotmeses a gravamen, hi hagi béns subjectes a tributació, es produeixin fets imposables o supòsits de fet de les obligacions tributàries o hi hagi alguna prova d'aquests. Però si el propietari del local o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs esmentats s'oposen a l'entrada, és necessària l'autorització escrita de l'autoritat administrativa corresponent.

b) Al domicili constitucionalment protegit de l'obligat tributari. En aquest cas es necessita el consentiment de l'obligat tributari o autorització judicial, d'acord amb el que preveu l'article 113 LGT. Així doncs, s'observa que la LGT i el RGGIT distingeixen, a aquests efectes, entre domicili i locals de negoci de l'obligat tributari.

D'altra banda, en l'exercici de les actuacions inspectores, l'Administració pot adoptar **mesures cautelars** per a impedir la destrucció, desaparició o alteració de les proves determinants de l'existència o compliment d'obligacions tributàries o que posteriorment se'n negui l'existència i exhibició (art. 146 LGT).

Com a regla general⁹⁴, les actuacions de comprovació i investigació i les de liquidació dutes a terme per la inspecció dels tributs han de concloure en el termini màxim de **divuit mesos** a comptar de la data de notificació al contribuent de l'inici d'aquestes. No obstant això, es recullen en la LGT una sèrie d'excepcions a aquesta regla general, en què es pot ampliar aquest termini uns nou mesos més. Així mateix, es preveuen supòsits d'extensió del termini i supòsits de suspensió del còmput d'aquest termini. A efectes del còm-

Lectura recomanada

I. García-Ovies Sarandeses (2004). «Procedimiento de inspección». A: Diversos autors. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

⁽⁹²⁾Art. 152 LGT

⁽⁹³⁾Art. 180.2 RGGIT

La inviolabilitat del domicili

Segons l'article 18.2 CE, el domicili de les persones físiques és inviolable; però, la jurisprudència del TC (STC 137/1985, de 17 d'octubre) recaiguda sobre el precepte constitucional, estén la garantia d'inviolabilitat al domicili de les persones jurídiques. Si bé, segons la STC 69/1999, de 26 d'abril, no constitueixen domicili constitucionalment protegit els locals oberts al públic.

⁽⁹⁴⁾Art. 150.1 LGT

put del termini del procediment inspector no es tenen en compte els supòsits d'interrupció justificada ni les dilacions en el procediment per causa no imputable a l'obligat.

Supòsits d'ampliació per nou mesos més

En primer lloc, que la xifra anual de negocis de l'obligat tributari sigui igual o superior al requerit per auditar els seus comptes.

I, en segon lloc, que l'obligat tributari estigui integrat en un grup sotmès al règim de consolidació fiscal o al règim especial de grup d'entitats que estigui sent objecte de comprovació inspectora.

3) Terminació del procediment inspector

Quant a les **formes de terminació del procediment inspector**, cal destacar que, en la majoria dels casos, el procediment inspector acabarà mitjançant la liquidació de l'òrgan competent per a liquidar⁹⁵.

⁽⁹⁵⁾Art. 189 RGGIT

Les **actes** són els documents públics que estén la inspecció dels tributs amb la finalitat de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i investigació, en què es proposa la regularització que es consideri procedent de la situació tributària de l'obligat o es declara correcta aquesta⁹⁶.

⁽⁹⁶⁾Art. 143.2 LGT

Les actes **no poden ser objecte** d'impugnació, sense perjudici dels recursos que siguin procedents posteriorment contra les liquidacions tributàries resultants d'aquestes (art. 185.4 RGGIT), que es produeixen pel simple transcurs d'un determinat termini, com és el cas de les actes amb acord (art. 155.3 LGT) o de les actes de conformitat (art. 156.3 LGT), o bé mitjançant un acte de liquidació exprés (art. 157.4 LGT).

En relació amb les **classes d'actes**, la LGT estableix que, a efectes de la seva tramitació, aquests documents es poden classificar en tres categories: actes amb acord, actes de conformitat i actes de disconformitat⁹⁷. Com ja s'ha comentat, quan l'obligat tributari o el seu representant es negui a rebre o a subscriure l'acta, aquesta es tramita com de disconformitat.

⁽⁹⁷⁾Art. 154 LGT

Les **actes amb acord** són una espècie de transacció, que només es pot plantejar respecte de determinats aspectes de l'acta d'inspecció, no sobre tots ells. No obstant això, les matèries sobre les quals es pot plantejar la transacció són bastant àmplies: qüestions d'estimació, valoració o mesurament, o bé la concreció de conceptes jurídics indeterminats o d'aplicació de la norma al cas concret.

Lectura recomanada

A. Zabala Rodríguez-Fornos (2004). «Las actas de la inspección tributaria: las actas con acuerdo». A: Diversos autores. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Efectes de la signatura de l'acta amb acord

a) En primer lloc, per a la imposició de les sancions que puguin procedir com a conseqüència d'aquestes liquidacions és aplicable la reducció del 50% (art. 188.1 LGT). Ara bé, aquesta reducció no és aplicable i, per tant, l'exigeix l'Administració quan s'hagi inter-

posat contra la regularització o la sanció el corresponent recurs contenciós administratiu o, en el supòsit que s'hagi presentat un aval o certificat d'assegurança de caució en substitució del dipòsit, quan no s'ingressin en període voluntari les quantitats derivades de l'acta amb acord, en el termini que estableix l'article 62.2 LGT o en els terminis fixats en l'acord d'ajornament o fraccionament que hagi concedit l'Administració tributària amb garantia d'aval o certificat d'assegurança de caució (art. 188.2.a LGT).

b) En segon lloc, la LGT assenyala que el contingut de l'acta amb acord s'entén íntegrament acceptat per l'obligat i per l'Administració tributària (art. 155.6 LGT).

c) Finalment, la liquidació i la sanció derivades de l'acord només poden ser objecte d'impugnació o revisió en via administrativa pel procediment de declaració de nul·litat de ple dret que preveu l'article 217 LGT, i sense perjudici del recurs que pugui procedir en via contenciosa administrativa per l'existència de vicis en el consentiment.

Les **actes de conformitat** són les que s'estenen fent-hi constar la conformitat expressa de l'obligat tributari respecte dels fets i de la proposta de regularització que aquestes contenen. Aquesta conformitat de l'obligat tributari té com a conseqüència directa la reducció de la sanció que, si escau, sigui procedent imposar, en un 30%⁹⁸.

⁽⁹⁸⁾Art. 156 LGT

En les **actes de disconformitat**, el subjecte passiu o el seu representant rebutja la proposta de regularització: o bé es neguen a subscriure l'acta, o bé la subscriuen però sense prestar la seva conformitat a la proposta, o bé no compareixen en la data assenyalada per a la signatura de les actes⁹⁹.

⁽⁹⁹⁾Art. 157 LGT

3.3. Estimació indirecta i frau de llei

Quan la col·laboració que han de prestar els obligats tributaris a la Hisenda pública no es produeix, o bé perquè no volen col·laborar o per qualsevol altra raó, la normativa preveu la possibilitat d'aplicar un sistema alternatiu a l'estimació objectiva i la directa, el mètode d'estimació **indirecta**, que permet a l'Administració fixar per ella mateixa l'import de la base imposable¹⁰⁰.

⁽¹⁰⁰⁾Art. 53.1 LGT

D'altra banda, la mateixa LGT estableix que quan sigui aplicable el mètode d'estimació indirecta, la inspecció dels tributs ha d'adjuntar a les actes incoades per a regularitzar la situació tributària dels obligats tributaris un **informe raonat** sobre:

- Les causes determinants de l'aplicació del mètode d'estimació indirecta.
- La situació de la comptabilitat i registres obligatoris de l'obligat tributari.
- La justificació dels mitjans triats per a la determinació de les bases, els rendiments o les quotes.
- Els càlculs i les estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats.

Cal tenir present que en el supòsit en què les actes en què es proposi la regularització de la situació tributària de l'obligat mitjançant l'aplicació del mètode d'estimació indirecta se subscriguin en disconformitat, es pot elaborar un **únic informe** que reculli totes dues circumstàncies¹⁰¹.

(101) Art. 193.6 RGGIT

Així mateix, la LGT assenyalava que l'aplicació d'aquest mètode **no requereix un acte administratiu previ** que el declari; si bé en els recursos i les reclamacions que siguin procedents contra els actes i les liquidacions resultants es pot plantejar la procedència de l'aplicació d'aquest mètode¹⁰².

(102) Art. 158.2 LGT

El frau de llei tributària (conflicte en l'aplicació de la norma tributària, segons l'estranya terminologia emprada per la LGT) consisteix en un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparats en una altra norma dictada amb una finalitat diferent.

S'entén que hi ha conflicte en l'aplicació de la norma tributària quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en què concorrin les circumstàncies següents¹⁰³:

(103) Art. 15.1 LGT

- Que, individualment considerats o en conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.
- Que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'hagin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.

Tal com estableix la LGT¹⁰⁴, perquè la inspecció dels tributs pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària s'ha d'emetre prèviament un **informe favorable de la comissió consultiva**.

(104) Art. 159.1 LGT

Segons el que disposa la LGT, l'informe de la **comissió consultiva vincula** l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma¹⁰⁵.

(105) Art. 159.6 LGT

Finalment, l'article 159.7 LGT estableix que l'informe i els altres actes dictats per a la declaració del frau de llei **no són susceptibles de recurs o reclamació**. No obstant això, en els que s'interposin contra els actes i les liquidacions resultants de la comprovació es pot plantejar la procedència de la declaració del frau de llei.

4. Procediments de recaptació tributària

4.1. La recaptació tributària

1) Objecte de la recaptació

La **recaptació** tributària consisteix en l'exercici de les funcions administratives conduents al cobrament dels deutes tributaris¹⁰⁶.

(106) Art. 160 LGT

Per tant, la recaptació té per **objecte** l'ingrés dels deutes tributaris liquidats per l'Administració o autoliquidats pel subjecte passiu, en els terminis previstos en les normes tributàries. No obstant això, també s'aplica la normativa tributària en matèria recaptatòria a altres ingressos públics regulats pel dret públic, com les sancions tributàries, els preus públics o les multes de trànsit¹⁰⁷.

(107) Art. 1 i 2 RGR

Aquesta **funció** de recaptació deriva de la potestat d'autotutela de l'Administració que l'habilita, com a exigència del principi d'eficàcia, entre altres coses, a dictar els seus propis actes declaratius de drets i a procedir a la seva execució, sense perjudici d'un posterior control jurisdiccional.

2) Períodes i procediments de recaptació

Des del punt de vista temporal, el pagament dels deutes tributaris en els procediments de recaptació es pot fer en **dos períodes**: el període voluntari i el període executiu¹⁰⁸.

(108) Art. 160.2 LGT i 2 RGR

a) El **període voluntari**. En aquest període l'obligat al pagament efectua l'ingrés del deute en els terminis establerts legalment o reglamentàriament a aquest efecte, i l'Administració adopta una posició passiva o de simple espera que es produeixi el pagament¹⁰⁹. D'altra banda, el deute exigit és l'inicial resultant d'una liquidació o d'una autoliquidació.

(109) Art. 62 LGT

b) El **període executiu**. L'Administració pot portar a terme la recaptació coactivament fora del termini voluntari utilitzant els mitjans de compulsió que posa a la seva disposició l'ordenament tributari, mitjançant el procediment de constrenyiment. A més, el deute al qual haurà de fer front l'obligat tributari no és només l'inicial, ja que l'inici d'aquest període produeix la meritació dels interessos de demora i del recàrrec del període executiu.

El període voluntari sempre existeix. És a dir, sempre que hi ha un deute per pagar, tant liquidat com autoliquidat, es concedeix a l'obligat tributari un període voluntari per a efectuar el pagament. En canvi, el període executiu no sempre existirà (perquè el deute ha estat satisfet en període voluntari o per altres motius).

Quant a això, és important subratllar que els conceptes de **període** i **procediment** no són equiparables. El període és la dimensió temporal en què es desenvolupa el procediment, i el procediment és un conjunt d'actes relacionats entre si, encaminats a la consecució d'una finalitat comuna, i això té transcendència especialment en la fase executiva de la recaptació.

Període executiu i procediment executiu

El període executiu constitueix l'aspecte temporal de la recaptació executiva. S'inicia automàticament pel mer transcurs d'un cert termini (generalment, l'endemà de finalitzar el període voluntari) i el deute que s'ha de pagar en aquest període, de vegades, pot ser menor que el deute que s'ha de pagar en el procediment de constrenyiment.

El procediment executiu o de constrenyiment (o via de constrenyiment) és el conjunt d'actuacions administratives tendents al cobrament executiu dels deutes tributaris, i només es pot iniciar amb el corresponent acte administratiu (la provisió de constrenyiment), com tot procediment. Per tant, el procediment de constrenyiment necessàriament es desenvolupa després de l'obertura del període executiu.

3) La recaptació en període voluntari

El procediment de **recaptació en període voluntari** consisteix en l'ingrés del deute tributari liquidat i notificat a l'obligat tributari, o bé en l'ingrés d'un deute autoliquidat pel mateix obligat, dins els terminis legalment o reglamentàriament establerts a aquest efecte i amb els mitjans admesos en el nostre ordenament¹¹⁰.

La **finalització** del procediment de recaptació en període voluntari té lloc, segons l'article 68.2 RGR, el dia del venciment dels corresponents terminis d'ingrés assenyalats en l'article 62 LGT; el dia de finalització del termini en els tributs de cobrament periòdic de notificació col·lectiva, o el dia de finalització del termini per a la presentació de les autoliquidacions. Si bé, quan es tracta de deutes a ingressar mitjançant una autoliquidació presentada fora de

Meritació i exigibilitat d'altres prestacions

Encara que es meritin aquestes prestacions, no sempre seran exigibles (és el cas dels interessos de demora) o és possible que la quantia exigible variï (com passa amb els recàrrecs del període executiu).

⁽¹¹⁰⁾Art. 60 a 65 i 160 LGT

termini però sense efectuar l'ingrés o sense presentar sol·licitud d'ajornament, fraccionament o compensació, el període voluntari venç el mateix dia en què s'ha presentat aquesta autoliquidació.

Els obligats tributaris poden satisfer, totalment o parcialment, els deutes en període voluntari. Per l'import no ingressat s'inicia, si escau, el període executiu, d'acord amb l'article 68.3 RGR.

Els terminis d'ingrés en període voluntari (art. 62 LGT)

- En cas de liquidació administrativa notificada a l'obligat tributari, el termini s'inicia a partir de la data de notificació, i, si s'ha rebut la notificació entre els dies 1 a 15 de cada mes, s'estén des de la data de notificació fins al dia 20 del mes següent o el dia immediat hàbil posterior; si s'ha rebut la notificació entre els dies 16 i últim de cada mes, des de la data de notificació fins al dia 5 del segon mes posterior o el dia immediat hàbil següent.
- En cas de liquidació de tributs duaners, s'inicia igualment en ser notificada la liquidació, i comprèn els terminis que fixa la seva pròpia normativa (30 dies des que es contrauen, segons l'article 8 RDL 1299/1986, de 28 de juny).
- Si es tracta de tributs autoliquidats pels subjectes passius, els terminis són els assenyalats en les normes reguladores de cada tribut.
- Per a tributs de notificació col·lectiva i periòdica, els corresponents períodes de cobrament són els que estiguin establerts en les seves normes reguladores, i, amb caràcter general, s'assenyala que quan aquestes no estableixin un termini concret, aquest serà únic i comprendrà des del dia 1 de setembre fins al 20 de novembre o immediat hàbil posterior. No obstant això, l'Administració competent pot modificar aquest termini sempre que no sigui inferior a dos mesos.
- En el cas de deutes que se satisfacin mitjançant efectes timbrats, si no es disposa un altre termini en la seva regulació especial, se satisfan simultàniament amb la realització del fet imposable, per la mecànica mateixa del mitjà de pagament.

4) Conseqüències de la falta de pagament i el compliment extemporani

El **període executiu** comença automàticament com a conseqüència que el deutor hagi deixat transcórrer el termini de pagament en període voluntari sense que hagi pagat el deute¹¹¹.

No obstant això, aquesta afirmació s'ha de matisar en el sentit que, perquè un deute sigui reclamable en període executiu, cal que es tracti d'un **deute** l'existència i la **quantia** del qual siguin **conegudes** per l'Administració. Això passa en dos supòsits: quan és la mateixa Administració tributària la que ha practicat la liquidació del deute (fruit d'un procediment de comprovació o investigació, o bé en el cas dels tributs que es gestionen mitjançant una declaració); o bé perquè el deute ha estat reconegut pel mateix obligat tributari en presentar dins o fora del període voluntari la seva autoliquidació, però no hi adjunta l'ingrés corresponent.

Exemples

En l'IRPF, generalment, el termini d'ingrés comença l'1 de maig i finalitza el 30 de juny. En l'ITP l'ingrés s'ha de fer en els 30 dies següents a la transmissió.

Termini d'ingrés i notificació

A aquests efectes, la notificació de la corresponent liquidació ha de contenir la indicació del lloc, el termini i la forma de pagament del deute.

⁽¹¹¹⁾Art. 161.1 LGT i 69.1 RGR

Una vegada que s'inicia el període executiu es meriten i, si escau, són exigibles els **interessos de demora** i els **recàrrecs del període executiu**, si bé els primers es meriten amb la finalització del període voluntari, mentre que els segons es meriten quan s'inicia el període executiu.

L'interès de **demora**, segons el que defineix la LGT, és una prestació accessòria que s'exigeix als obligats tributaris i als subjectes infractors com a conseqüència de la realització d'un pagament fora de termini o de la presentació d'una autoliquidació o declaració de què resulti una quantitat a ingressar una vegada finalitzat el termini que a aquest efecte estableix la normativa tributària, del cobrament d'una devolució improcedent o en la resta de casos que preveu la normativa tributària¹¹².

Els **recàrrecs del període executiu** són una prestació accessòria consistent en un percentatge fix, de tres quanties diferents, que no té en compte els dies de retard en el pagament (a diferència del que passa en el cas dels interessos de demora que es meriten dia a dia de retard); si bé per al seu càlcul es té en compte el moment o fase en què es paga el deute.

Classes de recàrrecs del període executiu

- Recàrrec executiu: si l'obligat tributari efectua l'ingrés abans que se li notifiqui la provisió de constrenyiment, és a dir, abans que s'iniciï el procediment executiu, els interessos de demora no s'exigeixen i el recàrrec del període executiu és del 5% (art. 28.2 LGT).
- Recàrrec de constrenyiment reduït: si l'obligat tributari efectua l'ingrés en els terminis del procediment de constrenyiment, els interessos de demora no s'exigeixen i el recàrrec del període executiu és del 10% (art. 28.3 LGT).
- Recàrrec de constrenyiment ordinari: si l'ingrés no es produeix en un d'aquests moments, el recàrrec passa a ser del 20% i s'exigeixen els interessos de demora (art. 28.4 LGT).

D'altra banda, d'acord amb la definició oferta per la LGT, els **recàrrecs per declaració extemporània** són prestacions accessòries que han de satisfer els obligats tributaris com a conseqüència de la presentació d'autoliquidacions o declaracions fora de termini sense requeriment previ de l'Administració tributària¹¹³. Aquesta norma es refereix a les declaracions presentades fora de termini sense requeriment previ, és a dir, a les declaracions complementàries, regulades en l'article 122 LGT.

Recàrrecs per declaració extemporània sense requeriment previ

- Si l'ingrés s'efectua dins els 3, 6 o 12 mesos següents al final del període d'ingrés voluntari, s'hi aplica un recàrrec respectiu del 5%, 10% o 15%, sense els interessos de demora meritats des de la finalització del període voluntari fins al moment de l'ingrés, ni sancions. D'aquí la denominació de recàrrec únic.
- Si l'ingrés s'efectua després dels 12 mesos, s'exigeix un recàrrec del 20%, sense sancions, però són exigibles els interessos de demora generats a partir del moment en què es compleix l'any des de la finalització del període voluntari fins al dia del pagament extemporani.

⁽¹¹²⁾Art. 26.1 LGT

Lectura recomanada

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

⁽¹¹³⁾Art. 27.1 LGT

Els recàrrecs per ingrés extemporani són **compatibles** amb els recàrrecs del període executiu i amb els interessos generats per l'inici del període executiu (que es calculen sobre l'import de l'autoliquidació), d'acord amb el que preveu l'article 27.3 LGT, quan els obligats tributaris no efectuen l'ingrés en el moment de la presentació de l'autoliquidació extemporània. La raó que s'exigeixi el recàrrec de constrenyiment és que el període executiu s'inicia amb la presentació de l'autoliquidació complementaria sense efectuar l'ingrés.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'import dels recàrrecs es **redueix un 25%** si es realitza l'ingrés total de l'import restant del recàrrec en el període voluntari obert amb la notificació de la liquidació d'aquest recàrrec i s'efectua l'ingrés total de l'import del deute resultant de l'autoliquidació extemporània o de la liquidació practicada per l'Administració derivada de la declaració extemporània, en el moment de la seva presentació o en el període voluntari corresponent, respectivament¹¹⁴.

⁽¹¹⁴⁾Art. 27.5 LGT

4.2. Ajornament i fraccionament del pagament

La LGT possibilita que el pagament dels deutes tributaris pugui ser ajornat o fraccionat, amb la sol·licitud prèvia de l'obligat tributari, quan la seva situació economicofinancera li impedeixi transitòriament efectuar el pagament en els terminis establerts¹¹⁵.

⁽¹¹⁵⁾Art. 65 LGT

L'ajornament del pagament constitueix un incident que es pot produir en el procediment de recaptació i que ha de ser acordat mitjançant una resolució de l'òrgan competent. Consisteix que l'Administració concedeix a l'obligat tributari més temps per a efectuar el pagament.

El **fraccionament** del pagament, per la seva banda, com a modalitat de l'ajornament, consisteix que l'Administració permet que el deute es pagui per parts.

Diferenciació de figures afins

Es diferencia aquest fraccionament de l'aplicable de manera automàtica i sense necessitat de cap acord per part de l'Administració que té lloc en alguns impostos, com el pagament de la quota diferencial de l'IRPF.

La sol·licitud d'ajornament o fraccionament no pressuposa conformitat amb la liquidació, i aquesta liquidació es pot recórrer en el termini oportú, abans o després de sol·licitat l'ajornament o el fraccionament.

Quant als **deutes ajornables**, ho són tots els deutes tributaris que es trobin en període voluntari o executiu. Per tant, cal sol·licitar l'ajornament i el fraccionament amb independència del moment procedimental en què es trobi el deute, del tipus de tribut de què es tracti, i fins i tot de si es tracta d'un deute

Lectura recomanada

Podeu consultar, en relació amb la possibilitat d'impugnació en aquesta matèria, la STSJ d'Astúries de 26 de setembre de 1989.

⁽¹¹⁶⁾Art. 65.1 LGT i 44.2 RGR

tributari amb tot el contingut de l'article 58 LGT, un deute tributari en el sentit estricte (quota o recàrrecs sobre la base o la quota), o bé simplement una prestació accessòria del deute, en sentit estricte¹¹⁶.

Ara bé, no es poden ajornar o fraccionar els deutes l'exacció dels quals es realitza per mitjà d'efectes timbrats; els deutes corresponents a obligacions tributàries a càrrec del retenidor o l'obligat a efectuar ingressos a compte; i els deutes que tinguin la consideració de crèdits contra la massa concursal¹¹⁷; i les que resultin de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes de l'Estat.

⁽¹¹⁷⁾Art. 65.2 LGT i 44.3 RGR

Amb caràcter general, una condició necessària per a la concessió de l'ajornament o el fraccionament, segons l'article 65.3 LGT, és que l'obligat que els sol·licita presti una **garantia** suficient per a assegurar el pagament del deute. Les garanties per a sol·licitar l'ajornament o el fraccionament del pagament dels deutes tributaris estan regulades en els articles 82 LGT i 48 RGR. S'han de formalitzar en el termini de dos mesos comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'acord de concessió; i les que resultin de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes de l'Estat.

El procediment de l'ajornament o fraccionament s'inicia amb la petició de l'obligat tributari dirigida a l'òrgan competent, i es presenta durant el període voluntari si el deute hi és incurs, o bé en qualsevol moment anterior a la notificació de l'acord d'alienació dels béns embargats, si el deute és incurs en la via de constrenyiment. Aquesta sol·licitud ha de contenir les dades especificades en l'article 46.2 RGR i s'hi han d'adjuntar els documents detallats en l'article 46.3 RGR.

Autoliquidacions extemporànies

Quan es tracta d'autoliquidacions extemporànies, s'entén que la sol·licitud es presenta en període voluntari quan la sol·licitud es presenta juntament amb l'autoliquidació extemporània.

La **tramitació** de l'expedient incoat arran de la sol·licitud, amb eventual requeriment per a esmenar les deficiències en un termini de deu dies, l'han de dur a terme els òrgans competents, que han de comprovar les dificultats economicofinanceres, la suficiència de garanties o, si escau, la seva exempció, i sol·licitar els informes tècnics que siguin necessaris¹¹⁸. A més, els òrgans competents poden adoptar mesures cautelars, de conformitat amb el que preveu l'article 49 RGR, i, d'altra banda, poden decidir la inadmissió de la sol·licitud pels motius que conté l'article 47 RGR.

⁽¹¹⁸⁾Art. 46 RGR

La **resolució** l'ha d'adoptar l'òrgan corresponent en el termini de sis mesos a comptar de la data de presentació de la sol·licitud. Si la resolució és positiva, s'ha de notificar a l'interessat amb expressió de les conseqüències que pertorquin i els terminis, i es poden modificar els terminis sol·licitats en la petició. Igualment, si és denegatòria, s'ha de notificar a l'interessat¹¹⁹.

⁽¹¹⁹⁾Art. 104.1 LGT i 52.6 RGR

4.3. El procediment de constrenyiment

El procediment de constrenyiment és el que segueix al de recaptació en període voluntari, i té per finalitat l'execució forçosa del patrimoni del deutor en una quantia suficient per a cobrir els deutes no satisfets. L'inici del període executiu té la virtualitat d'atorgar a l'Administració la facultat (dret-deure) d'exigir els deutes líquids o autoliquidats pel procediment de constrenyiment sobre el patrimoni de l'obligat al pagament¹²⁰.

(120) Art. 161.3 LGT

Pressupòsits perquè s'iniciï el procediment de constrenyiment

a) Pressupòsit material. Perquè l'Administració pugui iniciar el procediment de constrenyiment, necessàriament s'ha d'haver obert abans el període executiu per la falta de pagament en període voluntari. Per tant, el pressupòsit material perquè s'iniciï la via de constrenyiment està constituït per la falta d'ingrés del deute en el termini voluntari de pagament. A més, aquest deute no satisfet ha de ser un deute conegut per l'Administració, és a dir, exigible i líquid, o bé perquè ha estat liquidat per la mateixa Administració, bé perquè l'obligat tributari ha presentat la seva autoliquidació sense efectuar l'ingrés oportú.

b) Pressupòsit formal. En segon lloc, com assenyalava l'article 167.1 LGT, «el procediment de constrenyiment s'inicia mitjançant una provisió notificada a l'obligat tributari». És a dir, es tracta de la provisió de constrenyiment, que té el caràcter de títol executiu suficient per a iniciar el procediment de constrenyiment. És l'acte administratiu que ordena l'execució contra el patrimoni de l'obligat al pagament. Per tant, és l'acte administratiu de requeriment al pagament i de prevenció a l'obligat que, en cas que no pagui en el termini assenyalat en la provisió, que se li concedeix com una nova i última oportunitat, l'Administració executarà el seu patrimoni (art. 69.2 i 70.1 RGR). Té la mateixa força executiva que la sentència judicial a l'efecte de procedir a l'execució del patrimoni de l'obligat al pagament. Implica el despatx de l'execució contra el patrimoni del deutor, d'acord amb la naturalesa d'aquest procediment (art. 167.2 LGT).

Una vegada que s'ha iniciat la via de constrenyiment, l'Administració no procedeix coercitivament contra els béns de l'obligat al pagament, sinó que li concedeix un **nou termini** perquè de manera voluntària satisfaci el deute inicial incrementat, si escau, amb els interessos de demora i el recàrrec de constrenyiment¹²¹.

(121) Art. 62.5 LGT

Terminis per a fer l'ingrés en via de constrenyiment

- Fins al 20 del mes en curs, o l'immediat hàbil posterior, si s'ha rebut la notificació durant la primera quinzena del mes.
- Fins al dia 5 del mes següent, o l'immediat hàbil posterior, si s'ha rebut la notificació durant la segona quinzena del mes (entre els dies 16 i últim de cada mes).

Convé destacar que aquests terminis són inferiors als previstos per a l'ingrés en període voluntari, en què els deutes notificats durant la primera quinzena es poden pagar fins al dia 20 del mes següent, i els notificats durant la segona quinzena, es poden pagar fins al dia 5 del segon mes posterior.

Transcorreguts aquests terminis, continua el procediment de constrenyiment i es procedeix a l'embarcament dels béns del deutor, seguint les fases que a continuació s'analitzen.

Quan l'Administració procedeix a embargar els béns de l'obligat al pagament, aquest embargament produeix una sèrie de despeses a l'Administració. Aquestes despeses són les denominades **costes del procediment de constrenyiment**, és a dir, es tracta de les despeses que s'originen durant el procés d'execució forçosa i que ha de satisfer l'obligat al pagament constret¹²².

(122) Art. 169.1.d LGT

Una vegada que s'ha notificat la provisió de constrenyiment sense que el deute constret hagi estat ingressat en els terminis previstos, el procediment se segueix per mitjà de diferents fases i actuacions tendents a l'execució dels béns del patrimoni del deutor constret a efectes que l'Administració pugui cobrar els seus deutes, i sempre que no s'hagi suspès el procediment per l'oposició a aquest. Les actuacions del procediment de constrenyiment es poden estendre fins al termini de prescripció del dret de cobrament (quatre anys¹²³).

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

Les **fases** a través de les quals es desenvolupa l'execució són l'embargament dels béns, el dipòsit d'aquests, la seva valoració i alienació, l'aplicació i la imputació de la suma obtinguda.

L'embargament dels béns del deutor constitueix el centre del procediment executiu, tendent al cobrament del deute tributari amb la suma obtinguda en realitzar els béns embargats, respectant el principi de proporcionalitat, és a dir, s'ha de fer sobre béns que permetin cobrir de manera suficient la quantia que s'ha de constrenyir, però sense poder excedir-la de forma indeguda, d'acord amb el que preveuen els articles 169 i 170 LGT.

Lectura recomanada

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

Formes de terminació del procediment de constrenyiment

- a) El pagament del deute, que s'ha de fer constar en l'expedient. Aquest queda ultimat i es lliuren al deutor justificants de pagament dels deutes satisfets. Si el pagament no cobreix la totalitat de l'import del deute degut, continua el procediment de constrenyiment per la quantitat pendent.
- b) L'acord de declaració del crèdit totalment o parcialment incobrable, després de la declaració de fallit de tots els obligats al pagament (del deutor i els responsables solidaris, si n'hi ha).
- c) L'acord d'extinció del deute per qualsevol altra causa (prescripció, condonació o compensació).

4.4. Actuacions d'assistència mútua

S'entén per **assistència mútua**, a efectes de la LGT, el conjunt d'accions d'assistència, col·laboració, cooperació i altres de naturalesa anàloga que l'Estat espanyol presti, rebí o desenvolupi amb la Unió Europea i altres entitats internacionals o supranacionals, i amb altres estats en virtut de la normativa sobre assistència mútua entre els estats membres de la Unió Europea o en el marc dels convenis per a evitar la doble imposició o altres convenis internacionals.

En relació amb les **actuacions** d'assistència **mútua**, l'Administració tributària pot requerir i prestar assistència mútua tendent a l'intercanvi d'informació, a la recaptació de crèdits o a altres finalitats previstes en la normativa reguladora d'aquesta assistència¹²⁴.

(124) Art. 177 bis.1 LGT

L'Administració tributària pot facilitar a altres estats o a entitats internacionals o supranacionals les **dades**, els **informes** o els **antecedents** obtinguts en l'exercici de les seves funcions, sempre que la cessió tingui per objecte l'aplicació de tributs de titularitat d'altres estats o d'entitats internacionals o supranacionals, en els termes i amb els límits que estableix la normativa sobre assistència mútua, sense perjudici que l'Estat o l'entitat receptora de la informació la pugui utilitzar per a altres finalitats quan així ho estableixi aquesta normativa¹²⁵.

(125) Art. 177 ter.1 LGT

En el marc de l'assistència mútua, els actes administratius dictats a Espanya per l'Administració tributària poden ser **notificats al territori d'un altre estat** mitjançant l'assistència de l'autoritat competent d'aquest estat, segons el que estableix l'article 177 sexies.1 LGT.

Quan, en el marc de l'assistència mútua, l'Administració tributària rebí una **petició de notificació** de documents per part de l'autoritat competent d'un altre estat o d'entitats internacionals o supranacionals, hi és aplicable el règim de notificació que regula la LGT¹²⁶.

(126) Art. 177 sexies.2 LGT

La **recaptació de deutes** en l'àmbit de l'assistència **mútua** s'ha de fer mitjançant el pagament o compliment de l'obligat tributari en els termes que preveuen els articles 62.6 i 65.6 LGT (relatius als terminis d'ingrés en les actuacions d'assistència mútua i a l'ajornament i el fraccionament del pagament, respectivament), i, si escau, per mitjà de l'aplicació de les normes del procediment de constrenyiment, sense perjudici de les especialitats que conté el capítol VI, dedicat a l'assistència mútua¹²⁷.

(127) Art. 177 octies LGT

S'acorda la **suspensió d'ofici del procediment de recaptació** instat a l'empara de les normes d'assistència mútua per la comunicació de l'existència d'un litigi per l'estat o entitat internacional o supranacional requeridor que pugui afectar

(128) Art. 177 terdecies LGT

el crèdit respecte del qual s'ha sol·licitat assistència. Aquesta suspensió també té lloc quan l'interessat en el procediment comuniqui i acrediti fefaentment l'existència d'aquest¹²⁸.

5. Procediments de revisió tributària

5.1. La revisió dels actes de naturalesa tributària

La **revisió dels actes tributaris** en via administrativa constitueix una potestat de l'Administració reconeguda com a principi general en el dret públic, que estableix aquesta via com a pas previ a la impugnació jurisdiccional; d'aquesta manera dóna oportunitat a l'Administració per a reexaminar la seva actuació.

Quant a la via administrativa en matèria tributària, hi ha tres formes de revisió dels actes i les actuacions d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions¹²⁹:

(129) Art. 213.1 LGT

a) Els **procediments especials de revisió**, que formen part de la revisió d'ofici. Es donen en supòsits taxats per motius de legalitat i d'interès públic. Es tracta de la nul·litat de ple dret, la declaració de lesivitat d'actes anul·lables, la revocació i la rectificació d'errors materials. A més, s'hi ha d'incloure la devolució d'ingressos indeguts, si bé la seva naturalesa s'identifica més amb la gestió que amb els procediments especials de revisió.

b) El **recurs de reposició** previ a l'economicoadministratiu. Aquest recurs, en l'àmbit estatal, té un caràcter potestatiu, mentre que en l'esfera local, com a norma general, és preceptiu, excepte en els municipis de gran població.

c) Les **reclamacions economicoadministratives**, que constitueixen una via de revisió específica en matèria tributària, prèvia a la via judicial, que posa fi a la via administrativa (tenen caràcter preceptiu en l'àmbit estatal). Per tant, cal acudir a aquestes reclamacions per a exhaurir la via administrativa, en l'àmbit estatal, i en el local, només en matèria de gestió censal o cadastral (davant els tribunals economicoadministratius estatals), i en els municipis de gran població (davant els tribunals economicoadministratius municipals).

Lectura recomanada

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

5.2. Procediments especials de revisió

Els **procediments especials de revisió** permeten a l'Administració, d'ofici tornar sobre els seus actes, esmenant els defectes que tinguin o anul·lant-los, sense necessitat d'acudir als tribunals i sense que calgui que els interessats els impugnin. No obstant això, s'ha de posar en relleu que aquesta potestat és excepcional, ja que només és procedent en els supòsits taxats previstos en la llei (generalment, es tracta de vicis greus provocadors de nul·litat o d'anul·labilitat).

Poden recaure sobre actes fermes i, com a norma general, el termini per a iniciar-los és molt ampli, coincidint amb el de prescripció de vegades o fins i tot el pot superar.

Aquests procediments, que s'enumeren en l'article 216 LGT i es regulen en els articles 217 a 221 LGT i 4 a 20 RGRVA, són els següents:

- Declaració de nul·litat del ple dret
- Declaració de lesivitat d'actes anul·lables
- Revocació
- Rectificació d'errors materials, aritmètics i de fet
- Devolució d'ingressos indeguts

Procediments especials de revisió

La declaració de nul·litat de ple dret és aplicable en els actes que tenen vicis determinants de nul·litat i que han guanyat fermesa en via administrativa. La seva finalitat és, doncs, declarar la nul·litat d'actes que vulneren de manera manifesta la legalitat. En conseqüència, el seu objecte són els actes dictats en matèria tributària i les resolucions dels òrgans economicoadministratius que hagin posat fi a la via administrativa o que no hagin estat recorreguts en termini. Els motius de nul·litat de ple dret pels quals es poden revisar els actes tributaris són motius taxats, per la qual cosa, per a aconseguir la declaració de nul·litat de qualsevol altra causa de nul·litat no prevista en aquest precepte, l'Administració ha d'acudir a la declaració de lesivitat i posteriorment impugnar en via contenciosa.

Al marge dels casos de declaració de nul·litat de ple dret i de rectificació d'errors, és vedat per a l'Administració tributària anul·lar els seus propis actes i resolucions fermes en via administrativa en perjudici dels interessats. En aquest sentit, com a norma general, la fermesa de l'acte produeix la impossibilitat de revisió en perjudici de tercers, encara que vulnerin l'ordenament jurídic. Ara bé, s'articula una via excepcional, la declaració de lesivitat, per a habilitar l'Administració a impugnar l'acte en via jurisdiccional si incorre en qualsevol infracció de l'ordenament jurídic.

La declaració de lesivitat constitueix el procediment posat a la disposició de l'Administració tributària per a poder accedir a la impugnació davant la via contenciosa administrativa dels actes que pretengui modificar en perjudici dels interessats per raons diferents de les de nul·litat i errors materials, aritmètics o de fet. Per tant, el resultat d'aquest procediment no és la declaració de nul·litat dels actes administratius ni es tracta pròpiament d'un procediment de revisió, sinó d'una via prèvia a la revisió, que tindrà lloc

Lectura recomanada

C. Checa González (2004). «Procedimientos especiales de revisión». A: Diversos autors. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

en l'àmbit judicial. Quant a l'objecte d'aquest procediment, està constituït pels actes i les resolucions favorables als interessats que comportin qualsevol infracció de l'ordenament jurídic. Per tant, es poden declarar lesives les resolucions dels tribunals economicoadministratius, en connexió amb el que disposa expressament l'article 213.2 LGT.

La revocació és prevista com una forma de revisar per part de la mateixa Administració els actes administratius en benefici dels interessats en determinades circumstàncies. L'objecte de la revocació són els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de les sancions en benefici dels interessats quan concorri alguna de les següents circumstàncies: quan infringeixin manifestament la llei; quan es posi de manifest la improcedència de l'acte per una causa sobrevinguda que afecti una situació jurídica particular, o bé quan en la tramitació del procediment tributari es provoqui indefensió als interessats.

Mitjançant el procediment de rectificació d'errors, l'Administració pot corregir els possibles errors aritmètics o formals que afectin els seus actes, però sense qüestionar-ne la subsistència en relació amb el seu fons. Per això, aquest procediment no determina la nul·litat de l'acte, només la seva modificació. L'objecte de la rectificació és constituït pels errors materials, de fet o aritmètics, concepte sobre el qual existeix una abundant jurisprudència, que presenten tant actes com resolucions de les reclamacions economicoadministratives (d'acord amb l'art. 220.1 LGT, en connexió amb el que disposa l'art. 213.2 LGT).

Finalment, quan es produeix un ingrés no degut per part d'un obligat tributari, l'ordenament tributari preveu que es procedeixi a la devolució de les quantitats ingresades indegudament. Aquesta devolució concerneix únicament als ingressos indeguts en sentit estricte, és a dir, derivats d'una irregularitat en l'aplicació dels tributs (art. 221 LGT). En queden fora, en canvi, les devolucions tributàries integrants del mecanisme habitual d'aplicació de determinats impostos, com, per exemple, l'IRPF o l'IVA.

5.3. El recurs de reposició

El fonament del **recurs de reposició** radica en la nova oportunitat que s'atorga a l'òrgan que va dictar l'acte per a reconsiderar-lo abans d'interposar una reclamació davant el corresponent tribunal economicoadministratiu i, si escau, el recurs judicial una vegada exhaurida la via administrativa.

En la pràctica, ha demostrat ser poc efectiu, ja que el resol el mateix òrgan que dicta l'acte objecte d'impugnació, i, *de facto*, provoca una simple dilació en la resolució de la matèria objecte de controvèrsia. És un recurs poc formalitzat, en el qual no es necessita la intervenció d'un procurador ni d'un lletrat.

El recurs de reposició estatal està regulat en els articles 222 a 225 LGT i desplegat pels articles 23 a 27 del RGRVA. La regulació del recurs de reposició en l'àmbit local es duu a terme en l'article 14.2 TRLRHL i en el 108 LBRL.

Es tracta d'un recurs administratiu de caràcter **potestatiu**, en l'àmbit estatal (no obstant això, en l'àmbit local, generalment, és preceptiu, excepte per als municipis de gran població a què es refereix l'article 121 LBRL, introduït per la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per la modernització del govern local¹³⁰).

Lectura recomanada

A. M. García-Moncó (2004). «Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas». A: Diversos autors. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

⁽¹³⁰⁾Art. 222.1 LGT

El recurs s'interposa davant el mateix òrgan que va dictar l'acte impugnat i, si es va dictar per delegació, s'interposa davant l'òrgan delegat, tret que en aquesta es disposi el contrari. La legitimació per a interposar el recurs és la relativa a les reclamacions economicoadministratives¹³¹.

(131) Art. 223.3 LGT

El termini per a la interposició del recurs de reposició és d'un mes, a partir del dia de la notificació de l'acte que es pretén impugnar o de l'endemà d'aquell en què es produeixin els efectes del silenci administratiu¹³². En el cas de tributs periòdics de notificació col·lectiva, el termini es compta a partir de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament.

(132) Art. 223.1 LGT

5.4. Les reclamacions economicoadministratives

Les reclamacions economicoadministratives constitueixen una via específica de revisió preceptiva en l'àmbit tributari estatal davant la mateixa Administració, que exhaureix la via administrativa. Per tant, és prèvia a la via contenciosa administrativa¹³³.

(133) Art. 249 LGT

En l'àmbit local cal acudir a aquestes reclamacions per a exhaurir la via administrativa només en matèria de gestió censal o cadastral (davant els tribunals economicoadministratius estatals), i en els municipis de gran població (davant els tribunals economicoadministratius municipals).

Normativa aplicable

La LGT (art. 226 a 248) i el RGRVA (art. 28 a 65).

Els òrgans competents per a resoldre les reclamacions són els tribunals economicoadministratius, que actuen amb independència funcional en l'exercici de les seves competències. La seva competència és irrenunciable i improrrogable, i no es pot alterar per la voluntat dels interessats¹³⁴.

(134) Art. 228 LGT i 28 a 30 RGRVA

Els tribunals economicoadministratius

Els tribunals, al seu torn, es divideixen de la manera següent, en l'àmbit de les competències de l'Estat: el Tribunal Economicoadministratiu Central; els tribunals economicoadministratius regionals, un per cada comunitat autònoma, i els tribunals economicoadministratius locals de les ciutats amb estatut d'autonomia Ceuta i Melilla. A més, també es considera un òrgan d'aquest tipus la sala especial per a la unificació de doctrina, òrgan que resol el recurs extraordinari per a la unificació de doctrina.

Les reclamacions les coneixen en primera instància o en única instància en funció de si superen o no una determinada quantia. Quan no superin la quantia determinada reglamentàriament, coneixen els TEAR i els TEAL en única instància (si bé la resolució és susceptible de recurs ja en via contenciosa administrativa davant el Tribunal Superior de Justícia de la comunitat autònoma corresponent); en canvi, quan superin la quantia, coneixen en primera instància, i són susceptibles de recurs les resolucions per mitjà del recurs d'alçada davant el TEAC.

La quantia que marca la frontera entre la primera i l'única instància està fixada per la disposició addicional 14a. LGT i l'article 36 RGRVA en 150.000 € quan s'impugnen quotes o deutes tributaris i en 1.800.000 € quan s'impugnen bases o valors.

El TEAC coneix en única instància, en primer lloc, de les reclamacions interposades contra els actes dictats pels òrgans centrals dels ministeris, l'AEAT i Entitats de Dret públic dependents de l'Administració General de l'Estat, i pels òrgans superiors de les comunitats autònomes. En segon lloc, contra els actes dictats pels òrgans perifèrics de l'Administració General de l'Estat i l'AEAT i entitats de dret públic dependents de l'Administració General de l'Estat, o pels òrgans superiors de les comunitats autònomes. En tercer lloc, de les reclamacions interposades contra les actuacions dels particulars susceptibles de reclamació. I, en quart lloc, de les reclamacions en les quals hagi de sentir-se (o s'hagi sentit com a tràmit previ) el Consell d'Estat.

En segona instància, el TEAC resol en alçada els recursos ordinaris que s'interposin contra les resolucions dictades en primera instància pels TEAR i TEAL pels actes que superen la quantia assenyalada anteriorment (quan la quantia de la reclamació sigui igual o superior a 150.000 euros de deute tributari o d'1.800.000 de base imposable). Així mateix, resol els recursos d'alçada ordinaris contra les resolucions dictades pels TEA autonòmics; també els recursos extraordinaris de revisió i dels extraordinaris d'alçada per a la unificació de criteri i la rectificació d'errors en els quals incorrin les seves pròpies resolucions (art. 229 LGT).

Finalment, s'ha de tenir en compte que en els casos en què és possible plantejar un recurs d'alçada davant el TEAC, s'habilita el recurrent perquè el plantegi directament; d'aquesta manera es renuncia a la primera instància (recurs *per saltum*).

El **procediment** s'impulsa, tant en única com en primera instància, d'ofici d'acord amb els terminis establerts, que no poden ser objecte de pròrroga ni necessiten que es declari la seva finalització. Els actes i les notificacions que afectin els interessats o posin fi a una reclamació s'han de notificar a l'interessat. El procediment és gratuït, excepte que el recurs o reclamació resultin desestimats o no admesos i s'aprecii temeritat o mala fe, en aquest cas pot exigir-se les costes a la persona a qui resulta imputable aquesta temeritat o mala fe¹³⁵.

(135) Art. 234 LGT

El **termini** per a la presentació és d'un mes a partir de la notificació de l'acte que s'impugna; des de l'endemà d'aquell en què es produeixin els efectes del silenci; des de l'endemà d'aquell en què quedi constància de la realització o l'omissió de la retenció o l'ingrés a compte, de la repercussió o de la substitució¹³⁶.

(136) Art. 235.1 LGT

El **termini de resolució** és d'un any des de la interposició de la reclamació¹³⁷. L'incompliment d'aquest termini implica que l'interessat consideri desestimada la reclamació per silenci administratiu, i pot interposar el recurs corresponent, o bé simplement pot esperar que es dicti una resolució expressa. A més, transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat cap resolució expressa, si hi ha intervingut suspensió, es deixa de meritar l'interès de demora (art. 240.2 LGT en connexió amb l'art. 26.4 LGT).

(137) Art. 240.1 LGT

6. Procediment sancionador tributari

6.1. Les infraccions tributàries

La LGT obre el capítol dedicat a les infraccions i sancions tributàries amb la definició següent d'**infracció tributària**: són infraccions tributàries les accions o omissions doloses o culposes amb qualsevol grau de negligència que estiguin tipificades i sancionades com a tals en aquesta o una altra llei¹³⁸.

⁽¹³⁸⁾Art. 183.1 LGT

Hi ha una sèrie de circumstàncies en què s'exclou la **responsabilitat** per la comissió d'una infracció tributària, és a dir, en què no s'imposa cap sanció, ja que les persones infractores «poden ser sancionades per fets constitutius d'infracció tributària quan en són responsables¹³⁹».

⁽¹³⁹⁾Art. 179.1 LGT

L'exclusió de responsabilitat

Aquesta norma, continguda en l'article 179.1 LGT s'ha de posar en relació amb l'article 183.1 LGT, que recull la culpabilitat com a element que ha d'estar present en les infraccions.

El dit article 179 LGT, en l'apartat 2, recull una enumeració de supòsits en què s'exclou la responsabilitat. No obstant això, es tracta més aviat de supòsits en què no s'ha produït el tipus de la infracció perquè sense culpabilitat no hi ha infracció, més que de supòsits en què s'exclou la responsabilitat.

Extinció de la responsabilitat per infracció

La responsabilitat perquè s'ha comès una infracció, és a dir, la possibilitat d'imposar una sanció, es pot extingir en els casos següents, recollits en l'article 189.1 LGT:

- La defunció del subjecte infractor, en aplicació del principi de personalitat de la pena.
- El transcurs del termini de prescripció per a imposar les corresponents sancions (que s'aplica d'ofici). Aquest termini és de quatre anys i el seu còmput s'inicia a partir de la comissió de la corresponent infracció (art. 189.2 LGT).
- Un tercer cas, no previst en aquest precepte, però que es podria incloure entre les causes d'extinció de la responsabilitat per infracció, seria el de la regularització voluntària de la situació tributària, tant si la conducta infractora ocasiona un perjudici econòmic per a la Hisenda pública (art. 27 i 191.1 LGT) com si no (art. 179.3 LGT).

Les infraccions tributàries es poden qualificar de tres maneres: com a **lleus**, **greus** o **molt greus**, d'acord amb el que disposen els articles 191 a 206 LGT¹⁴⁰.

⁽¹⁴⁰⁾Art. 184.1 LGT

La qualificació d'una infracció com a lleu, greu o molt greu depèn de la concurrència de diversos factors, definits en els apartats 2n. i 3r. de l'article 184 LGT: **ocultació de dades i utilització de mitjans fraudulents**. A aquestes circumstàncies es remeten els articles 191 i següents.

Lectura recomanada

E. Simón Acosta (2004). «La potestad sancionadora». A: Diversos autors. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

Classificació per tipus infractors

- Infraccions del deure de declarar el fet imposable o el pressupòsit de fet d'obligacions d'ingrés, amb resultat de dany per a la recaptació tributària (arts. 191 a 193 LGT), incloent-hi la seva comissió en grau de temptativa (art. 194 LGT).
- Infraccions relatives al deure de declarar sense perjudici econòmic immediat: acreditació improcedent de conceptes a deduir en declaracions futures (art. 195 LGT).
- Infraccions del deure de declarar les bases imposables o els resultats per part de les entitats en règim d'imputació de rendes (arts. 196 i 197 LGT).
- Infraccions relacionades amb altres deures merament formals o complementaris dels mateixos subjectes passius: a) declaracions censals (arts. 198 i 199 LGT); b) designació del representant (arts. 198 i 199 LGT); c) obligació de declarar el domicili fiscal (art. 198 LGT); d) obligacions comptables i registrals (art. 200 LGT), i e) obligacions de facturació (art. 201 LGT).
- Infraccions relacionades amb el deure d'informació respecte de tercers i la presentació de declaracions i autoliquidacions (arts. 198 i 199 LGT).
- Infraccions relatives a l'ús del NIF (art. 202 LGT).
- Infraccions relacionades amb el compliment de les obligacions de l'obligat en el desenvolupament dels procediments tributaris, resistència, excusa o negativa a l'acció de l'Administració (art. 203 LGT).
- Infracció del deure de sigil per part del retenidor (art. 204 LGT).
- Infracció del deure de comunicació de dades al retenidor (art. 205 LGT).
- Infracció en incomplir amb l'obligació de lliurar el certificat de retencions i ingressos a compte (art. 206 LGT).
- Infracció en supòsits de conflicte en l'aplicació de la norma tributària (art. 206 bis LGT).
- Infraccions per incompliments relacionats amb l'obligació de presentar declaracions informatives sobre béns i drets situats a l'estranger (Disposició Addicional 18ª LGT).

D'entre aquests tipus infractors, es preveuen **tres tipus bàsics**¹⁴¹, la realització dels quals ocasiona un perjudici econòmic directe a la Hisenda pública; és a dir, comporten un resultat lesiu per a la recaptació tributària. Així doncs, el que es produeix en aquests supòsits és l'evasió de tributs.

⁽¹⁴¹⁾Art. 191 a 193 LGT

Tipus infractors bàsics

En primer lloc, la infracció tributària per a deixar d'ingressar el deute tributari d'una autoliquidació (supòsit típic de frau fiscal). La base de la sanció està constituïda per la quantitat que s'ha deixat d'ingressar (art. 191 LGT).

En segon lloc, la infracció tributària per l'incompliment de l'obligació de presentar declaracions tributàries. Per la seva banda, la base de la sanció consisteix en la diferència resultant de la liquidació adequada del tribut i la que hauria estat procedent d'acord amb les dades declarades (art. 192 LGT).

I, finalment, la infracció tributària perquè s'han obtingut indegudament devolucions tributàries (en l'àmbit d'alguns impostos, com l'IRPF o l'IVA). Al seu torn, la base de la sanció és la quantitat retornada sense que s'hi tingui dret (art. 193 LGT).

La qualificació d'aquests tres tipus infractors com a lleus, greus o molt greus depèn:

En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és igual o inferior a 3.000 € (o superior a aquesta xifra, sense que hi hagi ocultació), la infracció és lleu. No obstant això, la infracció és greu o molt greu, amb independència de la quantia de la base de la sanció, en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu d'un mitjà fraudulent), de portar de manera incorrecta els llibres o registres quan la incidència representi un percentatge superior al 10% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte.

En segon lloc, també depèn de l'existència d'ocultació (en aquest cas, la infracció és greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 €). Igualment, la infracció és greu (amb independència de la quantia de la base de la sanció) en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu d'un mitjà fraudulent), de portar de manera incorrecta els llibres o registres quan la incidència representi un percentatge superior al 10% i inferior o igual al 50% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte, quan representin un percentatge inferior o igual al 50% de l'import de la base de la sanció.

I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció sempre és molt greu. Així mateix, també és molt greu la sanció, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, quan s'hagin deixat d'ingressar quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir o ingressos a compte, quan representin un percentatge superior al 50% de l'import de la base de la sanció.

6.2. Les sancions tributàries

Es pot definir la **sanció tributària** en sentit estricte com la reacció que l'ordenament jurídic preveu davant una conducta tipificada legalment com a infracció tributària, amb el propòsit de prevenció general i de repressió de l'infractor.

Segons l'objecte, es poden distingir les següents classes de sancions tributàries¹⁴²:

⁽¹⁴²⁾Art. 185 LGT

1) **Multes**. Consisteixen en una suma dinerària i s'apliquen en tot cas, ja que no hi ha cap infracció sense sanció. En aquest sentit, es tracta de les principals sancions previstes en l'ordenament tributari. Al seu torn, les multes es poden dividir en:

- **Fixes**. Estan fixades directament pel legislador, entre un màxim i un mínim, sense relació concreta a una magnitud determinada, ja que, com que no estan relacionades amb una defraudació a la Hisenda pública, no es pot establir una relació amb la quantitat no ingressada.
- **Proporcionals**. La sanció que sigui procedent s'aplica sobre la totalitat de la base de la sanció (la quantia defraudada), a excepció de la infracció prevista en l'article 191.6 LGT¹⁴³. Poden consistir en un únic percentatge o bé en un percentatge mínim a un màxim (per exemple, del 50% al 150% de les quantitats que s'haurien hagut d'ingressar o de l'import dels beneficis o les devolucions indegudament obtinguts).

⁽¹⁴³⁾Art. 184.1 LGT

Lectura recomanada

A. Morillo Méndez (1996). *Las sanciones tributarias*. València: Tirant lo Blanch.

2) **Sancions no pecuniàries**¹⁴⁴. Només s'apliquen en les infraccions greus o molt greus quan concorrin determinades circumstàncies. S'apliquen juntament amb les pecuniàries, i, per tant, tenen caràcter accessori. El tipus de sanció concreta a aplicar depèn, en la majoria dels supòsits, de la quantia de la sanció pecuniària imposada i del caràcter greu o molt greu de la infracció comesa.

(144) Art. 186 LGT

Les sancions no pecuniàries

- Pèrdua, durant un termini de fins a cinc anys, de la possibilitat d'obtenir subvencions públiques o ajudes públiques.
- Pèrdua, durant un termini de fins a cinc anys, de la possibilitat de gaudir de beneficis o incentius fiscals.
- Prohibició, durant un termini de fins a cinc anys, per a subscriure contractes amb l'Estat o amb altres ens públics.
- Suspensió, per un termini de fins a un any, de l'exercici de professions oficials (registradors de la propietat, corredors oficials de comerç, notaris...), ocupació o càrrec públic.

En les sancions pecuniàries proporcionals, de vegades, la llei preveu un mínim i un màxim en el seu import. L'òrgan que les ha d'aplicar és el que en fixa en cada supòsit la quantia concreta, emprant els criteris de graduació de les sancions tributàries que estableix la LGT, a fi de donar compliment als principis de proporcionalitat i personalitat de les sancions¹⁴⁵.

(145) Art. 187.1 LGT

Els criteris de graduació de les infraccions, que són aplicables simultàniament, poden donar lloc a **un increment** de la sanció o bé a **la seva reducció**¹⁴⁶.

(146) Art. 187.2 LGT

Aquests criteris són els següents:

1) Criteris que determinen un **increment** de la sanció:

- La comissió repetida d'infraccions tributàries (reincidència)
- El perjudici econòmic per a la Hisenda
- L'incompliment substancial de l'obligació de facturació o documentació)

2) Criteri que determina la **reducció** de la sanció:

- L'acord o la conformitat del subjecte infractor

A aquests efectes, per a graduar les sancions, es parteix del percentatge mínim establert en el precepte regulador de la infracció de què es tracti i cal anar sumant els diferents increments aplicables. Ara bé, no es pot excedir el per-

centatge màxim assenyalat per la normativa; de manera que si la suma dels increments supera aquest percentatge màxim establert, només s'hi aplicaria aquest percentatge màxim.

L'import de les sancions es pot reduir en diferents **supòsits** i amb diferents imports¹⁴⁷:

(147) Art. 188 LGT

1) Les sancions per la comissió de les infraccions tipificades en els articles 191 a 197 LGT es poden reduir un 50% quan se subscriu una acta amb acord (art. 155 LGT) o en un 30% en els supòsits de conformitat de l'obligat tributari amb la proposta de regularització o liquidació.

2) Si es paga totalment la sanció en període voluntari, és procedent la reducció d'un 25%. Aquesta reducció és compatible amb la reducció per conformitat, però no és acumulable a la reducció per actes amb acord. De fet, en primer lloc, escau l'aplicació de la reducció per conformitat i, sobre el resultat, s'hi aplica aquesta reducció.

6.3. Fases del procediment sancionador

El procediment sancionador, com a norma general, s'ha de **tramitar** de **manera separada** als d'aplicació dels tributs¹⁴⁸. Aquesta tramitació separada respon a la diferent naturalesa jurídica del deute tributari i la sanció.

(148) Art. 208.1 LGT

Ara bé, malgrat aquesta separació de procediments, això no significa que hi hagi una comunicació entre tots dos, ja que es poden tenir en compte en el procediment sancionador dades obtingudes en un procediment de comprovació o investigació.

En efecte, l'article 210.2 LGT estableix, quant a això, que les dades, proves o circumstàncies que obrin o hagin estat obtingudes en algun dels procediments d'aplicació dels tributs que regula el títol III d'aquesta llei i s'hagin de tenir en compte en el procediment sancionador s'hauran d'incorporar formalment a aquest abans de la proposta de regularització.

El procediment s'inicia d'ofici. De conformitat amb el que preveu l'article 20.1 RGRST, l'atribució de competències en el procediment sancionador és la mateixa que la del procediment d'aplicació dels tributs de què derivi (tret que una disposició estableixi de forma expressa una altra cosa).

Quant al **termini** concret perquè es **pugui iniciar** el procediment sancionador, convé tenir present que els procediments sancionadores incoats com a conseqüència de la presentació de declaració, d'un procediment de verificació de dades, un procediment de comprovació o bé un procediment investigació,

(149) Art. 209.2 LGT

(150) Art. 209.2 LGT

que són els supòsits més freqüents, no es poden iniciar si han transcorregut més de **tres mesos** des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la corresponent liquidació o resolució¹⁴⁹. En aquest punt, convé destacar que s'estableix un termini de tres mesos, des que es notifica la sanció pecuniària, per o l'inici del procediment sancionador per a la imposició de sancions no pecuniàries¹⁵⁰.

D'altra banda, durant la fase d'instrucció del procediment es prepara la proposta de resolució. Hi és aplicable el que preveu l'article 99 LGT sobre desenvolupament de les actuacions i procediments tributaris d'aplicació dels tributs (aportació de documents, còpies...). A aquests efectes, s'aporten proves, declaracions i informes¹⁵¹.

(151) Art. 210.1 LGT

Un cop concloses les actuacions, es formula la **proposta de resolució** per part del responsable de la instrucció, per tal de sotmetre-la a l'òrgan competent per a resoldre. La proposta ha de contenir de manera motivada: els fets establerts en la instrucció i la seva qualificació jurídica, amb la determinació de la infracció comesa o la declaració que no existeix cap infracció sancionable o responsabilitat¹⁵². En cas que es proposi una sanció, s'ha d'identificar la persona o l'entitat responsable i determinar quina és la sanció proposada, amb indicació motivada dels criteris de graduació.

(152) Art. 210.4 LGT

La proposta de resolució s'ha de notificar a l'interessat, i se li ha de concedir un termini de quinze dies per a formular **al·legacions** i presentar els documents, justificants o proves que consideri oportuns. És a dir, es concedeix el tràmit d'audiència, previst en l'article 99.8 LGT.

El procediment sancionador pot **finalitzar** per resolució o per caducitat:

1) Per **resolució**. Després de la realització d'al·legacions per part de l'interessat, el responsable de la instrucció eleva la proposta de resolució, juntament amb aquestes al·legacions, a l'òrgan competent per a resoldre. En virtut de l'article 25.7 RGRST, l'òrgan competent per a dictar la resolució del procediment sancionador és l'inspector en cap.

D'acord amb el que preveu la LGT, el termini màxim de durada del procediment sancionador és, amb caràcter general, de sis mesos. Aquest termini es compta a partir de la data de notificació de la iniciació del corresponent expedient sancionador¹⁵³.

(153) Art. 211.2 LGT

Es preveu la suspensió automàtica de l'execució de les sancions, sense necessitat d'aportar garantia, per la simple presentació en temps i forma del recurs procedent¹⁵⁴.

(154) Art. 212.3 LGT

2) Per **caducitat**. Aquest termini de sis mesos per a la finalització del procediment sancionador és de caducitat, de manera que si transcorre sense que hagi recaigut una resolució expressa, caduca el procediment (la declaració de caducitat es pot dictar d'ofici o a instàncies de part) i s'arxiven les actuacions. La caducitat impedeix l'inici d'un nou procediment sancionador¹⁵⁵.

(155) Art. 211.4 LGT

6.4. Actuacions de l'Administració en supòsits de delicte fiscal

El nou Títol VI de la LGT, introduït per la reforma parcial de la LGT, regula les actuacions i procediments d'aplicació dels tributs en cas de delictes contra la Hisenda pública (arts. 250 a 259).

La principal novetat radica a permetre que, quan l'Administració aprecii indicis de delicte contra la Hisenda pública, es **continui tramitant el procediment** sense perjudici que es passi el tant de culpa a la jurisdicció competent o es remeti l'expedient al Ministeri fiscal. En aquests casos, l'Administració tributària pot liquidar els elements de l'obligació tributària objecte de comprovació, però dictant dues **liquidacions separades**: la corresponent a elements tributaris no vinculats amb el possible delicte fiscal i la corresponent a elements vinculats amb el possible delicte (en els quals s'aprecii dol i encaixin en el tipus penal)¹⁵⁶.

(156) Art. 250.1 LGT

Per tant, es permet dictar dues liquidacions en aquests casos: una relativa al deute tributari no afectada pel delicte (la recaptació i revisió de la qual segueix els tràmits ordinaris de qualsevol liquidació) i una altra liquidació relativa als elements de l'obligació tributària vinculats al possible delicte fiscal (que s'ajusta a allò establert en el Títol VI LGT).

L'administració en aquests supòsits s'abstindrà d'iniciar o continuar el procediment sancionador corresponent a aquests mateixos fets. Si s'hagués iniciat, en cas de no haver conclòs, aquesta conclusió s'entendrà produïda en el moment en què es passi el tant de culpa a la jurisdicció competent o es remeti l'expedient al Ministeri fiscal¹⁵⁷.

(157) Art. 250.2 LGT

La sentència condemnatòria de l'autoritat judicial impedeix la imposició de sancions administratives pels mateixos fets. Per últim, si no s'aprecia l'existència de delicte, l'administració tributària ha d'iniciar, quan sigui procedent, el procediment sancionador d'acord amb els fets que els tribunals hagin considerat provats.

La **liquidació vinculada al delicte fiscal**, és una liquidació provisional i es notifica a l'obligat tributari previ tràmit d'audiència. Ara bé, no és recurrible en via administrativa ni tampoc en la contenciosa, i no es pot al·legar respecte

d'aquesta cap defecte procedimental en què s'hagués pogut incórrer (art. 253 LGT). Només es pot suspendre si ho ha acordat el jutge penal, prèvia audiència de l'administració tributaria (art. 255 LGT).

A més, la liquidació és executiva, és a dir, que permet la trava dels béns de l'obligat, i, a més, l'administració està habilitada per adoptar mesures cautelars per assegurar el cobrament a partir del moment en què s'hagi admès a tràmit la denúncia o querrela corresponent.

Aquesta regulació suposa una afectació al principi de *ne bis in ídem* i de la prejudicialitat penal, ja que la administració tributària pot cobrar anticipadament utilitzant tots els privilegis administratius els deutes tributaris vinculats a un delicte fiscal, encara quan no hi hagi una sentència penal condemnatòria.

Excepcions a la pràctica de liquidacions en casos d'existència d'indis de delicte fiscal

(158) Art. 251 LGT

En tres supòsits es permet a l'administració que no dicti la liquidació sobre els elements en els quals s'hagués apreciat dol i que encaixin en el tipus penal:

- Quan la tramitació administrativa de tal liquidació pugui ocasionar la prescripció penal.
- Quan no pugui determinar-se amb exactitud l'import de la liquidació o no hagi estat possible atribuir-la a un obligat tributari concret.
- Quan la liquidació administrativa pugui perjudicar de qualsevol manera la investigació o comprovació de la defraudació¹⁵⁸.

En els tres casos, l'administració s'abstindrà d'iniciar o continuar el procediment administratiu, que queda suspès en tant l'autoritat judicial no dicti sentència ferma, tingui lloc el sobreseïment o l'arxivament de les actuacions o es produeixi la devolució de l'expedient pel Ministeri fiscal. Si, finalment, no s'aprecia existència de delicte, es podrà iniciar un nou procediment sancionador d'acord amb els fets provats pels tribunals. La sentència judicial condemnatòria impedeix la imposició administrativa pels mateixos fets.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'autoliquidació tributària...

- a) és realitzada pel subjecte passiu si, passat el termini per a liquidar des de la presentació de la declaració, l'Administració no ha emès la liquidació.
- b) té la mateixa força vinculant per als fets declarats que una declaració tributària.
- c) es pot revisar mitjançant una autoliquidació emesa per l'Administració tributària.

2. El pagament del deute tributari en el termini concedit per una provisió de manca d'acord a la llei comporta...

- a) un recàrrec de constrenyiment reduït.
- b) un recàrrec de constrenyiment reduït més interessos de demora pel període executiu.
- c) un recàrrec executiu més un recàrrec de constrenyiment reduït més interessos de demora.

3. El recurs de reposició interposat pel subjecte passiu per a impugnar la sanció resultant d'una acta amb acord...

- a) elimina la possibilitat de reduir la sanció un 50%.
- b) no afecta la possibilitat de reduir la sanció un 50%, sempre que no s'impugni la liquidació.
- c) ha de ser inadmissiu i s'ha de mantenir la reducció de la sanció.

4. El perjudici econòmic per a la Hisenda pública...

- a) és un criteri de graduació de les sancions tributàries.
- b) ha de concórrer perquè s'entengui produïda una infracció tributària.
- c) és un criteri per a determinar l'existència o no de tipus penal.

5. Si es paga un deute tributari i una sanció l'endemà de la recepció de la notificació i sense interposició de recurs, la reducció del percentatge de la sanció és...

- a) més gran si prové d'una acta amb acord.
- b) més gran si prové d'una acta de conformitat.
- c) igual tant si prové d'una acta de conformitat com si prové d'una acta amb acord.

6. L'Administració tributària, en el desenvolupament d'un procediment de comprovació limitada...

- a) pot requerir la documentació comptable de les activitats empresarials.
- b) pot requerir l'exhibició de registres establerts per normes tributàries.
- c) pot requerir documentació comptable únicament d'activitats professionals.

7. En un procediment iniciat mitjançant declaració, l'Administració tributària ha de notificar la liquidació corresponent...

- a) durant els tres mesos següents a la presentació de la declaració.
- b) durant el mes següent a la presentació de la declaració.
- c) durant els sis mesos següents a la presentació de la declaració.

8. Indiqueu quina de les afirmacions següents és falsa:

- a) La revocació s'inicia sempre d'ofici.

b) Les resolucions que es dicten en el procediment de revocació posen fi a la via administrativa.

c) La revocació es pot declarar en tot moment.

9. Quin tipus de liquidacions poden practicar els òrgans de gestió tributària?:

a) Únicament liquidacions provisionals.

b) Tant liquidacions provisionals com definitives.

c) Les resultants de procediments de comprovació limitada poden ser provisionals o definitives, i en els altres supòsits, sempre provisionals.

10. La gestió recaptatòria dels recursos del sistema tributari estatal i duaner correspon...

a) en període voluntari, a les delegacions d'Economia i Hisenda i, en període executiu, a l'AEAT.

b) en període voluntari, a l'òrgan de l'Administració de l'Estat que tingui atribuïda la seva gestió i, en període executiu, a l'AEAT.

c) amb caràcter general, a l'AEAT, tant en període voluntari com executiu.

Casos pràctics

1. L'empresa Arcs, SA presenta el 20 d'abril de 2016 l'autoliquidació de l'IVA corresponent al primer trimestre d'aquest exercici, i ingressa una quantitat de 15.000 euros. Una vegada passat el període voluntari de declaració, es detecta que va ometre la consignació de l'IVA repercutit corresponent a diverses operacions realitzades durant el primer trimestre de 2016, la qual cosa comporta que la quantitat que hauria d'haver ingressat era de 15.500 euros.

Com ha d'actuar l'empresa en aquest supòsit? Quins efectes tindrà la seva actuació?

2. El 12 de setembre de 2016, la inspecció dels tributs notifica al senyor Torres, propietari d'un bar nocturn, l'inici d'actuacions de comprovació i investigació en relació amb la seva autoliquidació de l'IRPF de l'exercici 2014.

Determineu si l'actuació dels òrgans d'inspecció és o no correcta en cadascun dels supòsits que s'indiquen a continuació:

a) L'inspector actuari es persona en el local on el contribuent du a terme la seva activitat empresarial sense cap notificació prèvia a aquest efecte.

b) El contribuent rep una notificació dels òrgans d'inspecció en què se li comunica la personalitat de l'inspector actuari en el local de negocis el 20 de setembre de 2016 a les 11 del matí.

c) Els òrgans d'inspecció requereixen a l'obligat tributari perquè presenti a les oficines de l'Administració tributària corresponent al seu domicili fiscal els llibres comptables de la seva activitat econòmica.

3. Ramiro és professor titular d'una universitat pública. A més, exerceix de preparador d'oposicions a jutges i fiscals des de gener de 2009, sense comunicar res sobre aquest tema a l'Agència Tributària. Pels serveis de preparació d'oposicions rep, en total, 300 euros al mes (incloent-hi l'agost). En les diferents autoliquidacions de l'IRPF, obté una devolució per a cada període de 2.000 euros.

El 15 de juliol de 2016 s'inicia un procediment d'inspecció contra ell. La inspecció tributària considera, en principi, que s'ha dut a terme una activitat professional i que, per tant, ha incomplert el deure de declarar l'inici d'activitat, el deure de facturació i el deure de presentar les corresponents autoliquidacions de l'IVA (i també les seves declaracions anuals), a més de la falta d'integració a la base imposable general de l'IRPF dels corresponents rendiments d'activitats econòmiques (incloent-hi l'obligació de realitzar pagaments fraccionats).

No obstant això, Ramiro argumenta que la seva activitat no és habitual, ja que la seva activitat principal és l'ensenyament i no utilitza factors de producció, i que, en tot cas, l'activitat es trobaria exempta de l'IVA (art. 20.1.10 LIVA) i la seva tributació en IRPF no correspon a rendiments d'activitats econòmiques, sinó a rendiments del treball, perquè és una activitat similar a les que es refereix l'article 17.2.c LIRPF.

La inspecció tributària accepta la interpretació de Ramiro i conclou el procediment inspector el 15 d'octubre de 2016 amb una acta amb acord, en la qual es renuncia a la instrucció del

procediment sancionador separatament i s'eleva la proposta de regularització pels períodes no prescrits de l'IRPF (en resulta una tributació pels ingressos no declarats al 37% en tots els casos), amb la sanció corresponent.

Amb base en els fets descrits, responeu les qüestions següents:

- a) És correcte en aquest cas l'ús de les actes amb acord?
- b) Quin seria l'import de la proposta de sanció recollida en l'acta amb acord?

Casos pràctics

1. L'empresa Arcs, SA presenta el 20 d'abril de 2010 l'autoliquidació de l'IVA corresponent al primer trimestre d'aquest exercici, i ingressa una quantitat de 15.000 euros. Una vegada passat el període voluntari de declaració, es detecta que va ometre la consignació de l'IVA repercutit corresponent a diverses operacions realitzades durant el primer trimestre de 2010, la qual cosa comporta que la quantitat que hauria d'haver ingressat era de 15.500 euros.

Com ha d'actuar l'empresa en aquest supòsit? Quins efectes tindrà la seva actuació?

2. El 12 de setembre de 2011, la inspecció dels tributs notifica al senyor Torres, propietari d'un bar nocturn, l'inici d'actuacions de comprovació i investigació en relació amb la seva autoliquidació de l'IRPF de l'exercici 2009.

Determineu si l'actuació dels òrgans d'inspecció és o no correcta en cadascun dels supòsits que s'indiquen a continuació:

- a) L'inspector actuari es persona en el local on el contribuïent du a terme la seva activitat empresarial sense cap notificació prèvia a aquest efecte.
- b) El contribuïent rep una notificació dels òrgans d'inspecció en què se li comunica la personalitat de l'inspector actuari en el local de negocis el 20 de setembre de 2011 a les 11 del matí.
- c) Els òrgans d'inspecció requereixen a l'obligat tributari perquè presenti a les oficines de l'Administració tributària corresponent al seu domicili fiscal els llibres comptables de la seva activitat econòmica.

3. Ramiro és professor titular d'una universitat pública. A més, exerceix de preparador d'oposicions a jutges i fiscals des de gener de 2004, sense comunicar res sobre aquest tema a l'Agència Tributària. Pels serveis de preparació d'oposicions rep, en total, 300 euros al mes (incloent-hi l'agost). En les diferents autoliquidacions de l'IRPF, obté una devolució per a cada període de 2.000 euros.

El 15 de juliol de 2011 s'inicia un procediment d'inspecció contra ell. La inspecció tributària considera, en principi, que s'ha dut a terme una activitat professional i que, per tant, ha incomplert el deure de declarar l'inici d'activitat, el deure de facturació i el deure de presentar les corresponents autoliquidacions de l'IVA (i també les seves declaracions anuals), a més de la falta d'integració a la base imposable general de l'IRPF dels corresponents rendiments d'activitats econòmiques (incloent-hi l'obligació de realitzar pagaments fraccionats).

No obstant això, Ramiro argumenta que la seva activitat no és habitual, ja que la seva activitat principal és l'ensenyament i no utilitza factors de producció, i que, en tot cas, l'activitat es trobaria exempta de l'IVA (art. 20.1.10 LIVA) i la seva tributació en IRPF no correspon a rendiments d'activitats econòmiques, sinó a rendiments del treball, perquè és una activitat similar a les que es refereix l'article 17.2.c LIRPF.

La inspecció tributària accepta la interpretació de Ramiro i conclou el procediment inspector el 15 d'octubre de 2011 amb una acta amb acord, en la qual es renuncia a la instrucció del procediment sancionador separatament i s'eleva la proposta de regularització pels períodes no prescrits de l'IRPF (en resulta una tributació pels ingressos no declarats al 37% en tots els casos), amb la sanció corresponent.

Amb base en els fets descrits, responeu les qüestions següents:

- a) És correcte en aquest cas l'ús de les actes amb acord?
- b) Quin seria l'import de la proposta de sanció recollida en l'acta amb acord?

Solucionari

De selecció

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

Casos pràctics

1. En el cas plantejat, l'empresa hauria de presentar una declaració complementària. A aquests efectes, l'article 122.2 LGT assenyala que les autoliquidacions complementàries tenen com a finalitat completar o modificar les dades de les autoliquidacions presentades amb anterioritat i sempre que en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o compensar inferior a l'autoliquidada anteriorment. D'altra banda, si de l'autoliquidació presentada posteriorment resulta una quantitat a retornar o una quantitat més elevada a compensar, el procediment que cal seguir seria el de rectificació d'autoliquidacions a què es refereix l'article 120.3 LGT i que despleguen els articles 126 a 129 RGGIT.

Respecte a les autoliquidacions complementàries, l'article 119 RGGIT, en els apartats 2 i 3, assenyala que han de constar com a tals i contenir, a més, l'obligació tributària i el període als quals es refereixen (en el nostre cas, l'IVA i el primer trimestre), i la totalitat de les dades que hagin de ser declarades. El mateix article especifica que s'hi han d'incloure les dades inicialment declarades que no siguin objecte de modificació, les que siguin objecte de modificació i les de nova inclusió, per la qual cosa en el nostre cas s'haurien d'incloure les dades inicialment declarades i l'IVA repercutit de les operacions no declarades inicialment.

D'altra banda, també s'assenyala en aquest article que les operacions de quantificació de la nova autoliquidació presentada les ha de fer el mateix obligat tributari tenint en compte totes les dades consignades en l'autoliquidació complementària, i ha de deduir de la quota resultant de la complementària l'import de l'autoliquidació inicial.

No obstant això, s'ha de destacar en aquest punt que la presentació d'una autoliquidació complementària, sempre que no hi hagi hagut un requeriment previ de l'Administració en el marc d'un procediment de gestió tributària o inspecció, determina l'exigència del corresponent recàrrec per declaració extemporània, el qual, incompatible amb l'exigència de sancions, es concreta en l'article 27 LGT.

Així, si la presentació de l'autoliquidació complementària sense requeriment previ s'efectua dins dels 3, 6 o 12 mesos següents al final del termini reglamentari de declaració, el recàrrec seria d'un 5%, 10% o 15%, respectivament. No obstant això, si la presentació es produeix passats 12 mesos des del final del termini establert per a la presentació, el recàrrec seria d'un 20% amb exigència també dels interessos de demora pel període transcorregut des de l'endemà fins al final dels 12 mesos posteriors a la finalització del termini establert per a la presentació fins al moment en què s'hagi presentat l'autoliquidació.

Per tant, en funció del moment en què l'empresa presenta la declaració complementària, també hauria d'abonar el corresponent recàrrec.

2. a) D'acord amb l'article 151.2 LGT, la inspecció es pot personar a les empreses, oficines, dependències, instal·lacions o magatzems de l'obligat tributari en qualsevol moment del procediment de comprovació i investigació, sense comunicació expressa prèvia a aquest efecte.

En conseqüència, l'actuació de l'inspector actuari en el cas pràctic plantejat és correcta.

b) Els horaris de realització de les actuacions inspectores varien segons quin sigui el lloc en què s'efectuïn. En aquest sentit, l'article 152 LGT determina que, quan les actuacions es duen a terme a les oficines de la mateixa Administració tributària, aquestes s'han de dur a terme dins l'horari oficial d'obertura al públic. En canvi, si les actuacions es duen a terme en els locals de l'obligat tributari, s'ha de respectar la jornada laboral de l'oficina o l'activitat empresarial que l'interessat dugui a terme, encara que hi ha la possibilitat que es pugui actuar en altres dies i hores quan hi hagi comú acord entre la inspecció i el mateix interessat.

En conseqüència, la comunicació de la inspecció en el cas pràctic plantejat no és correcta, ja que l'activitat econòmica que du a terme l'obligat tributari és un bar nocturn la jornada laboral del qual es desenvolupa a la nit i, per tant, el local no és obert al públic a les 11 del matí, horari en què la inspecció proposa dur a terme les actuacions. Aquesta possibilitat seria admissible únicament en cas que l'obligat tributari presti el seu consentiment.

c) D'acord amb l'article 151.1 LGT, les actuacions inspectores es poden dur a terme, indistintament, a criteri del mateix òrgan d'inspecció, en qualsevol dels llocs següents: en el lloc en què l'obligat tributari tingui el domicili o en aquell en què el seu representant tingui el

domicili, el despatx o l'oficina; en el lloc en què es realitzin, totalment o parcialment, les activitats gravades; en el lloc on hi hagi alguna prova del fet imposable o del pressupòsit de fet de l'obligació tributària, o bé a les oficines de l'Administració tributària quan els elements sobre els quals s'hagin d'efectuar les actuacions puguin ser examinats en aquestes.

Ara bé, malgrat que aquest és el criteri general aplicable, l'article 174.2 RGGIT estableix que les actuacions relatives a l'anàlisi de la documentació comptable de l'activitat econòmica de l'obligat tributari s'han de practicar en el lloc on legalment hi hagi els llibres de comptabilitat o documents corresponents, excepte que hi hagi conformitat prèvia de l'obligat tributari. Atenent aquesta previsió, el requeriment efectuat pels òrgans d'inspecció en el cas pràctic plantejat no és correcte, ja que l'examen de la documentació comptable corresponent a l'activitat econòmica del contribuïent s'ha d'efectuar en el local en què es du a terme l'activitat o el lloc on es du a terme la seva gestió. Una alternativa de la qual disposen els òrgans d'inspecció és la possibilitat de fer còpies de la documentació corresponent, les quals sí que poden ser examinades en les seves oficines sense que, a aquest efecte, sigui necessari cap consentiment per part de l'obligat tributari.

3. a) L'Administració tributària pot recórrer a les actes amb acord quan, en el marc d'una inspecció tributària, sorgeixin problemes d'aplicació propis de conceptes jurídics indeterminats o per a la valoració o quantificació de fets que no es puguin considerar de forma certa, tal com disposa l'article 155 LGT.

Per a determinar si es pot recórrer a una acta amb acord, s'ha d'establir si s'està en presència o no de conceptes jurídics indeterminats, i el principal problema que apareix sobre aquest tema és conèixer l'abast del «concepte jurídic indeterminat». Podem entendre, no obstant això, que som en presència d'un concepte jurídic indeterminat quan la llei pot ser interpretada en diferents sentits i no hi ha cap doctrina administrativa ni jurisprudència que salvi el dubte interpretatiu.

En el cas presentat, hi ha dubte sobre:

- Obligació de comunicació d'inici d'activitat: Segons l'article 3.2 RGGIT, l'han de fer els que s'hagin d'incloure en el cens d'empresaris, professionals i retenidores, és a dir, els que hagin d'iniciar una activitat empresarial o professional, en el sentit de la Llei de l'IVA, de la Llei de l'IRPF o del Reial decret legislatiu 1175/1990 (tarifes de l'IAE).
- Tributació per IVA: si es considera l'obligat tributari subjecte a aquest impost, es podria entendre exempt si el contingut de les oposicions és matèria d'algun pla d'estudis del sistema educatiu espanyol, per la qual cosa el dubte està en la inclusió del temari en un pla d'estudis.
- Tributació per IRPF: En aquest cas, el dubte se situa entre l'article 17 i l'article 27 LIRPF, i està molt relacionat amb l'obligació de comunicació d'inici d'activitat (ja que, si s'entén que no és una activitat professional, només cal aplicar-hi l'article 17. En cas contrari, hi ha el dubte de si l'article 17 exclou el 27).

Qualsevol de les interpretacions es pot considerar jurídicament correcta, especialment quan no hi ha cap doctrina administrativa ni jurisprudencial referent als punts primer i tercer; per tant, seria admissible recórrer a l'acta amb acord.

No obstant això, segons el nostre parer (un judici contrari pot ser raonable), pel que fa al primer apartat, sembla clar el caràcter habitual (de forma continuada durant set anys), cosa que no obsta l'exercici d'un treball per compte d'altri. Pel que fa al segon apartat, és clar que el temari de les oposicions a jutges i fiscals és inclòs en el temari del grau de dret. I finalment, pel que fa al tercer apartat, l'article 95.2.b.3 del Reglament de l'IRPF dificulta que una activitat habitual realitzada en el domicili no s'hagi de considerar activitat professional.

b) Atenent la qualificació jurídica atorgada als fets per l'acta amb acord, només cal considerar que s'han presentat autoliquidacions d'IRPF amb ocultació de dades i que, en conseqüència, s'han obtingut devolucions més elevades de les que corresponien (presumim, per les dates, que les devolucions havien estat practicades).

D'acord, amb l'article 3.2 RGRST, cal entendre que s'ha comès una infracció per cada període impositiu no prescrit. La prescripció, de quatre anys, computa des de la finalització del termini de presentació d'autoliquidació. Comptant cap enrere des de l'inici del procediment d'inspecció, haurien prescrit els exercicis d'autoliquidació dels quals s'hauria hagut de presentar abans del 15 de juliol de 2012. Per tant, només cal regularitzar pels exercicis 2012, 2013, 2014 i 2015 (ja que de l'exercici 2016 encara no ha finalitzat el termini de presentació). En cada exercici s'ha deixat d'integrar a la base imposable 3.600 euros; per tant, s'ha deixat d'ingressar el 37% de 3.600 = 1.332 euros.

En conseqüència, cal imposar quatre sancions calculades de la manera següent: la base de la sanció és la quantia de devolució indeguda; és a dir, 1.332 euros (art. 8.6 RGRST). S'ha de considerar que hi ha ocultació quan no hi ha cap declaració –ni formal ni sobre cap tribut– de

les operacions realitzades i l'ocultació coincideix amb la base de la sanció, que, lògicament, és superior al 10% d'aquesta (art. 184.2 LGT). En canvi, no es pot considerar que s'ha produït una comissió repetida d'infraccions, ja que cap de les sancions és ferma fins al moment de la signatura de l'acta amb acord.

Per la quantia de la base, s'ha de considerar com a infracció lleu (art. 193 LGT). Com a criteri de graduació de la sanció, cal considerar el perjudici econòmic per a la Hisenda pública, ja que ha retornat una quantia superior a la que corresponia. Atès que la base de la sanció és de 1.332 euros i l'import de les devolucions practicades de 2.000 euros, el perjudici econòmic és del 66,61%; per tant, correspon un increment de la sanció en 20 punts percentuals. La sanció serà, doncs, per a cada període impositiu, d'un 70% de 1.332 euros; és a dir, 932,40 euros. Aplicant-hi la reducció que preveu l'article 188.1.a LGT, del 50%, la sanció per a cada període impositiu serà de 466,20 euros.