
Procedimientos tributarios

PID_00264487

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello



Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC
Depósito legal:

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Introducción

Esta asignatura tiene por objeto el estudio de los cauces procedimentales que articulan la efectiva aplicación de los tributos. Su objetivo es, pues, el marco común de la aplicación práctica del sistema tributario, fenómeno general que alcanza a la totalidad de los ciudadanos y que se plasma en una serie de procedimientos a los que ya se hizo referencia brevemente en el módulo didáctico "Procedimientos tributarios" de los materiales de Derecho financiero y tributario I.

No obstante, resulta obvio que la variedad y complejidad de esta materia, que engloba los procedimientos tributarios de gestión, inspección, recaudación, revisión y sancionador, hace que no sea posible abordar su estudio con detenimiento en el estrecho marco del citado módulo didáctico. Si a ello se añade que se trata de una materia muy dinámica, inmersa en un proceso continuo de experimentación y transformación, cuyos contenidos son requeridos desde distintos ámbitos profesionales de dentro y fuera de la Administración, que tiene una evidente trascendencia práctica y cuya esencia es de carácter jurídico, su justificación y la oportunidad de su articulación como asignatura optativa de la licenciatura de Derecho resulta clara.

Asimismo, la amplitud de la materia hace aconsejable ofrecer al estudiante la posibilidad de abordar el estudio de los procedimientos tributarios puesto que, como es sabido, las especialidades de estos procedimientos tanto respecto del procedimiento administrativo común, como de los diferentes procedimientos tributarios entre sí, los hacen merecedores de una extensa y detallada regulación, de distinto rango normativo y sobre la que existe una abundante jurisprudencia. De ahí la importancia de la consulta y correcto manejo de los textos normativos aplicables en esta materia.

No en vano se ha de tener en cuenta, por un lado, que el procedimiento es el marco en el que tiene lugar la relación entre la Administración tributaria y el obligado tributario; y, por el otro, la obligatoriedad del procedimiento respecto de la Administración, que se erige en garantía de los derechos de los obligados tributarios frente a la actuación de aquélla.

De ahí que la vigente Ley General Tributaria regule de forma detallada esta materia, al dedicarle la mayoría de sus preceptos (los artículos 83 a 271), al tiempo que legaliza cuestiones que con anterioridad a su publicación estaban reguladas en el ámbito reglamentario. Si bien en algunos aspectos resulta un tanto reiterativa, especialmente cuando establece la tramitación de algunos procedimientos.

Por otra parte, dicha norma ha cambiado la terminología en este ámbito, ya que el procedimiento de gestión pasa a denominarse aplicación de los tributos, y el procedimiento de liquidación pasa a ser el procedimiento de gestión. Pero no sólo ha variado la terminología, sino también la sistemática. En efecto, de un lado, al dedicar un par de capítulos a los principios y normas comunes de la aplicación de los tributos; y, de otro, al alterar el orden de regulación de los procedimientos que integran la aplicación de los tributos, ya que, mientras la anterior LGT regulaba la recaudación antes que la inspección, la nueva invierte el orden para situar la inspección detrás de la gestión, por la relación que guardan una y otra en cuanto a funciones atribuidas a ambas.

Por último, conviene tener presente que la aplicación de estos procedimientos, como ocurre con el de recaudación, el de reclamaciones económico-administrativas o el de devolución de ingresos indebidos, exceden del ámbito estrictamente tributario para situarse en el de los derechos económicos en general.

Partiendo de estas premisas, la asignatura que se ofrece se estructura sobre la base de una exposición de la normativa común y de los rasgos o caracteres generales de los procedimientos tributarios, y se centra en el análisis pormenorizado de cada uno de los principales procedimientos de este tipo, señalando sus rasgos esenciales, los problemas de más compleja regulación y su vertiente práctica, así como las relaciones que se establecen entre unos y otros procedimientos, y la serie de procedimientos circunstanciales o accesorios que van surgiendo en torno a los llamados *procedimientos principales*.

Los procedimientos tributarios sobre los que se configuran los correspondientes módulos didácticos son los que sirven a la actuación de las funciones de la Hacienda pública (gestión, comprobación, revisión, sanción), aun cuando en algunos de ellos, como ocurre en el procedimiento de gestión tributaria que se inicia con la autoliquidación del contribuyente, la actuación de la Administración tributaria pueda ser mínima e incluso prácticamente inexistente.

Por lo tanto, el contenido de la asignatura se distribuye en seis módulos, dedicados, respectivamente, a:

- 1) La configuración general de los procedimientos tributarios, su encuadre dentro de los procedimientos administrativos, el sistema de fuentes que los regulan, las principales líneas de su evolución y la delimitación de los principios y normas comunes a todos ellos.
- 2) El procedimiento de gestión, incluyendo dentro del mismo tanto el régimen de autoliquidación como el sistema de liquidación administrativa, individual o de padrón.

- 3) El procedimiento de inspección, en el que se aborda especialmente el estudio de las circunstancias de lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras, el régimen de las dilaciones del procedimiento, alcance, fases, documentación y eficacia de dichas actuaciones.
- 4) El procedimiento de recaudación, en el que destaca el estudio del pago en período voluntario, el procedimiento de apremio y sus múltiples incidencias (tercerías, ejecución de garantías, procedimientos concursales, suspensión, oposición), el de la regularización tributaria o pago extemporáneo, y la referencia al aplazamiento y fraccionamiento del pago.
- 5) El procedimiento sancionador tributario, con especial referencia a su relación con el procedimiento inspector y con el proceso penal por delito fiscal.
- 6) Y, finalmente, el procedimiento de revisión de los actos de naturaleza tributaria, tanto de oficio como por la interposición de las reclamaciones y los recursos procedentes en esta materia.

Objetivos

Los principales objetivos que se pretende alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Identificar los distintos procedimientos tributarios y la finalidad que persiguen los entes públicos en su desarrollo.
- 2.** Comprender las relaciones que se establecen entre los distintos procedimientos tributarios.
- 3.** Individualizar las fases que componen los procedimientos tributarios y los actos que las integran.
- 4.** Entender las distintas incidencias que pueden suceder en la tramitación de los procedimientos tributarios.
- 5.** Conocer las consecuencias que tienen las acciones u omisiones de los obligados tributarios en todos los procedimientos.
- 6.** Asimilar los cauces procedimentales a disposición de la Administración tributaria para controlar y reaccionar contra las actuaciones de los obligados.
- 7.** Conocer las vías de oposición de los obligados a los actos de la Administración tributaria.

Contenidos

Módulo didáctico 1

Aspectos generales

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La aplicación de los tributos
2. Concepto de *procedimiento tributario*. Clases
3. Fuentes normativas. Evolución legislativa
4. Principios generales de la aplicación de los tributos
5. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos

Módulo didáctico 2

Procedimiento de gestión

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La gestión tributaria
2. La declaración
3. La autoliquidación
4. La comprobación tributaria
5. La verificación de datos
6. La comprobación limitada
7. La comprobación de valores

Módulo didáctico 3

Procedimiento de inspección

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La inspección tributaria
2. Iniciación del procedimiento de inspección
3. Desarrollo del procedimiento de inspección
4. Terminación del procedimiento de inspección
5. Aplicación del método de estimación indirecta
6. Procedimiento para la declaración de fraude de ley

Módulo didáctico 4

Procedimiento de recaudación

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La recaudación tributaria
2. Períodos y procedimientos de recaudación
3. La recaudación en período voluntario
4. Consecuencias de la falta de pago. El cumplimiento extemporáneo
5. Aplazamiento y fraccionamiento del pago
6. Iniciación del procedimiento de apremio
7. Desarrollo y terminación del procedimiento de apremio

Módulo didáctico 5

Procedimiento sancionador

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. Las infracciones tributarias
2. Sujetos infractores, circunstancias excluyentes y extinción de la responsabilidad
3. Clases de infracciones tributarias
4. Las sanciones tributarias
5. Criterios de graduación de las sanciones
6. Fases del procedimiento sancionador
7. Actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal

Módulo didáctico 6

Procedimiento de revisión

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria
2. Procedimientos especiales de revisión
3. El recurso de reposición
4. Las reclamaciones económico-administrativas

Abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CC: Código civil.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición.

CE: Constitución española.

CP: Código penal.

DA: Disposición adicional.

FJ: Fundamento jurídico.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

IE: Impuestos Especiales.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil.

LGP: Ley General Presupuestaria.

LGT: Ley General Tributaria.

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- LIS:** Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- LISD:** Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- LIVA:** Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LOFCA:** Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- LPACAP:** Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- LPGE:** Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- LRJPAC:** Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- NIF:** Número de identificación fiscal.
- OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- OM:** Orden ministerial.
- RD:** Real Decreto.
- RGGIT:** Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- RGR:** Reglamento General de Recaudación.
- RGRST:** Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
- RGRVA:** Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.
- RTEAC:** Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- SAN:** Sentencia de la Audiencia Nacional.
- STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional.
- STJCE:** Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
- STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.
- STSJ:** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
- TC:** Tribunal Constitucional.
- TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central.
- TEAL:** Tribunal Económico-Administrativo Local
- TEAR:** Tribunal Económico-Administrativo Regional.
- TJCE:** Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

TRLIRNR: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

TRLITPAJD: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRLRHL: Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

UE: Unión Europea.

Glosario

acta *f* Documento público que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones comprobantes e investigadoras, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

acta con acuerdo *f* Acta que contiene una especie de transacción sobre determinados aspectos.

acta de conformidad *f* Acta en la que se hace constar la conformidad expresa del obligado tributario respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenidos en la misma.

acta de disconformidad *f* Acta en la que el obligado tributario o su representante rechaza la propuesta de regularización.

aplazamiento y fraccionamiento *m* Incidentes del procedimiento de recaudación por los que la Administración concede más tiempo al obligado tributario para efectuar el pago o le permite que pague por partes la deuda.

aplicación de los tributos *f* Modo en que se hacen efectivos los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria.

apremio *m* Procedimiento administrativo que tiene por finalidad la ejecución sobre el patrimonio del obligado tributario.

autoliquidación *f* Declaración en la que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

colaboración social *f* Acuerdos entre la Administración tributaria y entidades u instituciones para la colaboración en determinadas actuaciones de la aplicación de los tributos.

comprobación *f* Actividad de control que tiene por objeto la verificación de los hechos imponibles y sus circunstancias declarados por el obligado tributario.

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

comprobación limitada *f* Comprobación de los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, mediante un procedimiento a camino entre la comprobación formal y la inquisitiva.

comunicaciones *f* Documentos administrativos por los que se efectúa un requerimiento o se notifica al obligado bien el inicio del procedimiento, o bien algún hecho o circunstancia.

Consejo para la Defensa del Contribuyente *m* Institución de asistencia al ciudadano en sus relaciones con la Hacienda pública.

consulta tributaria *f* Cuestiones que se plantean a la Administración tributaria respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria.

deber de información *m* Obligación que la ley impone a los sujetos pasivos y a los terceros de facilitar a la Administración datos con relevancia tributaria.

declaración de crédito incobrable *f* Declaración administrativa de la que no puede cobrarse la deuda, tras la declaración de fallido de todos los obligados, por no poseer bienes o ser insuficientes para cubrir el importe total de la deuda tributaria.

declaración de lesividad *f* Procedimiento puesto a disposición de la Administración tributaria para poder acceder a la impugnación, ante la vía contenciosa-administrativa, de los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados por razones diferentes a las de nulidad y a errores materiales, aritméticos o de hecho.

declaración tributaria *f* Actuación del obligado en la que pone en conocimiento de la Administración que se han producido las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, en cumplimiento del deber específico impuesto por la normativa reguladora de cada tributo.

denuncia pública *f* Actuación de un particular por la que se pone en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.

diligencia de embargo *f* Acto administrativo que documenta cada actuación de embargo.

diligencias *f* Documentos administrativos cuya finalidad radica en hacer constar los hechos y las manifestaciones del obligado tributario.

estimación indirecta *f* Método para calcular la base imponible cuando no ha sido posible hacerlo por los otros métodos previstos legalmente.

exoneración de responsabilidad *f* Supuesto en el que se excluye la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, de forma que no se impone ninguna sanción.

fraude de ley *m* Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad.

graduación de sanciones *f* Aplicación de una serie de criterios de incremento o reducción de las sanciones a los efectos de determinar su cuantía.

información y asistencia a los obligados tributarios *f* Deber que incumbe a la Administración para orientar y coadyuvar al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus derechos.

infracción tributaria *f* Vulneración del ordenamiento tributario por acción u omisión a título de dolo o culpa.

ingreso indebido *m* Ingreso que no se produce en cumplimiento de un acto administrativo o una autoliquidación del obligado tributario y que es declarado improcedente.

interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras *f* Paralización de las actuaciones inspectoras, por causas no imputables al obligado tributario, durante más de seis meses.

investigación *f* Actividad de control que tiene por objeto descubrir hechos imponibles y sus circunstancias no declarados por el obligado tributario o declarados incorrectamente.

liquidación *f* Acto administrativo resolutorio por el que se produce la determinación de la deuda tributaria y produce su exigibilidad.

notificación *f* Acto administrativo por el que se pone en conocimiento del obligado tributario un acto, convirtiéndose en requisito de su eficacia.

no concurrencia de sanciones *f* Principio por el que un mismo hecho no puede ser objeto de sanción dos veces, ni en el mismo orden punitivo ni en órdenes diferentes.

oposición al apremio *m* Posibilidad que se concede a los particulares para que puedan reaccionar contra el procedimiento de apremio a través de los correspondientes recursos y reclamaciones.

pago extemporáneo sin requerimiento previo *m* Pago efectuado por el obligado tributario una vez finalizado el período voluntario, sin haber recibido ningún requerimiento administrativo.

período ejecutivo *m* Período temporal para pagar las deudas posterior al período voluntario, en el que la Administración podrá utilizar medios coactivos con el fin de cobrar la deuda.

procedimiento abreviado *m* Procedimiento para tramitar las reclamaciones económicoadministrativas en única instancia por un órgano unipersonal.

procedimiento administrativo *m* Cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin.

procedimiento tributario *m* Conjunto de actos relacionados entre sí con una finalidad común: gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

providencia de apremio *f* Acto administrativo de requerimiento al pago en vía de apremio que posee la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial, a efectos de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado.

reclamación económico-administrativa *f* Recurso administrativo que pone fin a la vía administrativa y que se plantea ante los órganos económico-administrativos.

rectificación de errores *f* Corrección por la propia Administración de los errores materiales, aritméticos o de hecho que afecten a sus actos, pero sin cuestionar su subsistencia en relación con el fondo de los mismos.

rectificación de la autoliquidación *f* Procedimiento a través del cual el obligado tributario que ve perjudicados sus intereses puede instar la modificación de la autoliquidación por él presentada.

recurso de reposición *m* Recurso administrativo de carácter previo a la reclamación-económico administrativa, que se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto.

reducción de sanciones *f* Minoración del importe de las sanciones en distintos supuestos y con distintos importes.

revocación *f* Revisión por parte de la Administración tributaria de los actos en beneficio de los interesados en determinadas circunstancias.

sanción tributaria *f* Reacción que prevé el ordenamiento ante la comisión de una infracción tributaria.

tasación pericial contradictoria *f* Medio de comprobación de valores de segundo grado, que consiste en contraponer a la valoración realizada por la Administración la de un perito designado por el propio obligado tributario.

verificación de datos *f* Comprobación, de tipo informativo, por mediación del examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios.

Bibliografía

Bibliografía básica

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

Autores varios (2014). *Memento práctico. Procedimientos tributarios*. Madrid: Francis Lefebvre.

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

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

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

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

Delgado García, A. M. (2017). *Las consecuencias de la falta de pago de los tributos*. Pamplona: Aranzadi.

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

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

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

Martín Queralt, J. y otros (2015). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

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

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

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

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

Oliver Cuello, R. (2018). *Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria..* Pamplona: Aranzadi.

Pérez Royo, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.

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

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

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

