

# Aplicació dels tributs

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00203310



*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

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. Els procediments tributaris</b> .....	7
1.1. Aplicació dels tributs .....	7
1.2. Principis generals de l'aplicació dels tributs .....	9
1.3. Normes comunes sobre actuacions i procediments .....	14
<b>2. Gestió, inspecció i recaptació tributàries</b> .....	20
2.1. Gestió tributària .....	20
2.2. Procediments de determinació del deute .....	20
2.3. Procediments de comprovació tributària .....	24
2.4. Inspecció tributària .....	30
2.5. Fases del procediment inspector .....	31
2.6. Estimació indirecta i frau de llei .....	34
2.7. Recaptació tributària .....	35
2.8. Ajornament i fraccionament del pagament .....	40
2.9. Procediment de constrenyiment i assistència mútua .....	41
<b>3. Recursos i sancions tributàries</b> .....	45
3.1. Revisió dels actes tributaris .....	45
3.2. Procediments especials i recurs de reposició .....	46
3.3. Reclamacions economicoadministratives .....	48
3.4. Infraccions i sancions tributàries .....	49
3.5. Fases del procediment sancionador .....	53
<b>Activitats</b> .....	57
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	57
<b>Solucionari</b> .....	59
<b>Bibliografia</b> .....	61



## Introducció

El segon mòdul de l'assignatura *Dret fiscal* es dedica a l'aplicació dels tributs, és a dir, a l'anàlisi dels diversos procediments administratius pels quals es relaciona l'Administració amb els obligats 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.

A continuació, s'examinen els procediments de gestió tributària. Es comença estudiant el concepte de gestió tributària i, després, l'estudi se centra en els diversos procediments de determinació del deute tributari. Es finalitza amb l'anàlisi dels diferents procediments de comprovació tributària.

Seguidament, s'aborden els procediments d'inspecció tributària. S'estudia 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.

També s'examinen els procediments de recaptació tributària. Quant a això, s'estudia el concepte de recaptació, i també les especialitats procedimentals derivades de l'ajornament i el fraccionament del pagament. Així mateix, són objecte d'anàlisi les normes relatives al procediment de constrenyiment i a les actuacions d'assistència mútua.

A continuació s'aborden els procediments de revisió tributària. 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, s'estudia el procediment sancionador tributari. Per a això, es dedica una atenció especial 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.** Entendre 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.** Comprendre les principals normes relatives als procediments de gestió tributària, tant quant als procediments de determinació del deute tributari com als de comprovació tributària.
- 3.** Delimitar la normativa referent als procediments d'inspecció tributària, especialment quant a les fases del procediment inspector.
- 4.** Dominar el concepte de recaptació tributària, les normes sobre ajornament i fraccionament del pagament, el procediment de constrenyiment i les actuacions d'assistència mútua.
- 5.** Identificar 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.** Reconèixer les normes sobre les infraccions i sancions tributàries, i les relatives a les fases del procediment sancionador.

# 1. Els procediments tributaris

## 1.1. 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 objectiu saber qui determina el deute tributari i com es determina, i també com s'exigeix, com se'n controla el compliment i com reacciona l'Administració davant l'incompliment.

Per tant, l'aplicació dels tributs comprèn les actuacions següents<sup>1</sup>:

- 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 mitjançant **procediments administratius**. En concret, mitjançant els procediments de gestió, inspecció i recaptació<sup>2</sup>.

### Procediments per a l'aplicació dels tributs

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

<sup>(1)</sup>Art. 83.1 LGT.

#### La gestió tributària en sentit ampli

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

<sup>(2)</sup>Art. 83.3 LGT.

En tot cas, **queden al marge** de l'aplicació dels tributs les actuacions de resolució de les reclamacions econòmicoadministratives<sup>3</sup>. I, encara que no es recull expressament, sembla que, així mateix, queden fora del seu àmbit el procediment sancionador i la resta de procediments de revisió.

<sup>(3)</sup>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 l'LGT, les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs els regulen, en primer lloc, les normes especials que estableix el títol III i la normativa reglamentària dictada en el seu desplegament, com també les normes procedimentals recollides en altres lleis tributàries i en la seva normativa reglamentària de desplegament, i, supletòriament, les disposicions generals sobre els procediments administratius<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>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.

### **Reglaments generals de desplegament de l'LGT**

L'LGT està desplegada per reglaments generals. Són els següents:

- Reglament general del règim sancionador tributari, aprovat per l'RD 2063/2004, de 15 d'octubre
- Reglament general de revisió en via administrativa, aprovat per l'RD 520/2005, de 13 de maig
- Reglament general de recaptació, aprovat per l'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 per l'RD 1065/2007, de 27 de juliol

A més, les **lleis i 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 tributària<sup>5</sup> i que, d'acord amb la DA 5a. de la **Llei 30/1992**, de 26 de novembre, reguladora del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, les seves disposicions són d'aplicació supletòria en els procediments tributaris, que es regulen per la seva normativa específica.

<sup>(5)</sup>Art. 7.2 LGT.



L'**administració tributària**, a efectes del que preveu l'LGT, està integrada pels òrgans i les entitats de dret públic que duguin a terme les funcions d'aplicació dels tributs, d'imposició de sancions i de revisió en via administrativa.

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 corresponen al Ministeri d'Economia i Hisenda, mentre no hagi estat expressament encomanada per llei a un altre òrgan o entitat de dret públic<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>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, que regula l'article 217 LGT, i les reclamacions econòmicoadministratives, que regula el capítol IV del títol V de l'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** exerceixen 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 que prevegin la normativa que hi sigui aplicable i el seu sistema de fonts<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>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 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 tributari<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Art. 84 LGT.

## **1.2. Principis generals de l'aplicació dels tributs**

### **1) El deure d'informació i 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 ciutadà<sup>9</sup>).

<sup>(9)</sup>Art. 85 LGT i 62 RGGIT.

#### Lectura recomanada

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

Es poden definir les **actuacions d'informació** desenvolupades 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 la interpretació que d'aquesta normativa fa la mateixa Administració. Es tracta, per tant, d'actuacions d'orientació als obligats tributaris.

#### Actuacions d'informació als obligats tributaris

- Publicacions dels textos normatius vigents, de les respostes 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 oficines 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 resposta 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 l'LGT vigent 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 seva naturalesa i el seu abast, i dels 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 l'Administració (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 per 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 mitjançant 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 es materialitza es poden sistematitzar en tres grups:

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

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

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

c) I un tercer grup, que pretén informar i prestar assistència als ciutadans, 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 emplenament correcte.
- 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.

## 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 pel que fa a les seves relacions econòmiques amb altres persones.

### Ús de tecnologies de la informació

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

Interessa destacar la importància que en els sistemes de gestió tributària moderns 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 procediments actuals 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 mitjançant el control de l'Administració el frau fiscal que comporta la distribució injusta de la càrrega tributària.

L'**àmbit subjectiu** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària és molt ampli. L'LGT es refereix a les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, i a les entitats sense personalitat jurídica de l'article 35.4 LGT<sup>10</sup>.

Respecte de l'**objecte** de la informació, la referència legal és també molt àmplia: tota classe de dades, informes o antecedents amb transcendència tributària, relacionats amb el compliment de les obligacions tributàries o deduïts 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 de la primera és el cas de la declaració anual de retencions en l'IRPF. I quant a la segona, els requeriments individuals d'informació a les entitats de crèdit.

### El secret professional

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

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

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 procedents<sup>11</sup>.

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

### 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.

<sup>(10)</sup>Art. 93.1 LGT.

### Lectura recomanada

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

<sup>(11)</sup>Art. 95.1 LGT.

No obstant això, com a excepció a la 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**<sup>12</sup> 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.

(12) 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** de les dades i s'han d'utilitzar correctament. L'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 adequat<sup>13</sup>.

(13) Art. 95.3 LGT.

#### **El deure de sigil**

En aquest sentit, totes les autoritats o tots els 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 es considera sempre una falta disciplinària molt greu.

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

L'LGT vigent 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. Aquesta norma implica la translació a l'àmbit tributari del que disposa l'article 45 LRJPAC, que ha estat derogat parcialment per la LAECSP.

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 la Constitució i les lleis estableixin<sup>14</sup>.

(14) 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 es poden **relacionar** amb aquesta per a exercir els seus drets i complir les seves obligacions a través de tècniques i de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics amb les garanties i els requisits previstos en cada procediment<sup>15</sup>.

(15) Art. 96.2 LGT.

En els **procediments** i les actuacions en què s'utilitzin aquestes tecnologies de la informació, l'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 manera 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 s'hi puguin interposar<sup>16</sup>.

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

Segons el que estableix l'LGT, els **programes i aplicacions** electrònics, informàtics i telemàtics que hagin de ser utilitzats per l'Administració tributària per a l'exercici de les seves potestats han de ser prèviament aprovats per aquesta en la forma que es determini reglamentàriament<sup>17</sup>.

(17) Art. 96.4 LGT i 85 RGGIT.

Finalment, com ja va fer la LRJPAC en l'àmbit administratiu, l'LGT reconeix la **validesa jurídica dels documents electrònics** en l'àmbit tributari, en assenyalar que els documents emesos, sigui quin 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 també les imatges electròniques dels documents originals o de les seves còpies, tenen la mateixa validesa i eficàcia que els documents originals, sempre que en quedi garantida 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 aplicable<sup>18</sup>.

(18) 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 acabament), que es detallen en l'LGT i normes tributàries de desplegament.

Els procediments tributaris es poden **iniciar** d'ofici (art. 87 RGGIT) o a instància de part, és a dir, a instància de l'obligat tributari (art. 88 i 89 RGGIT), mitjançant autoliquidació, declaració, comunicació, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària<sup>19</sup>.

(19) Art. 98.1 LGT.

L'**inici d'ofici**, de conformitat amb el que disposa el RGGIT, necessita un acord de l'òrgan competent per a iniciar-lo, per pròpia iniciativa, com a conseqüència d'una ordre superior o a petició raonada d'altres òrgans<sup>20</sup>.

(20) Art. 87 RGGIT.

La iniciació d'un procediment a **instància de l'obligat tributari** es pot fer mitjançant 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 permetin<sup>21</sup>.

(21) Art. 88.1 RGGIT.

L'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 previstos en els apartats següents<sup>22</sup>.

(22) Art. 99.1 LGT.

### Documentació de les actuacions i dels 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 s'han de documentar en:
- Comunicacions. Són els documents pels quals es notifica a l'obligat, o bé l'inici del procediment, o bé algun fet o alguna 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 els sol·licitin altres òrgans de les administracions públiques o els 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 resolució<sup>23</sup>. No obstant això, segons l'LGT, se'n pot prescindir quan se subscriuguin actes amb acord. En els supòsits en què es prevegi un tràmit d'al·legacions posterior a la proposta, l'expedient es posa de manifest a l'interessat en el tràmit d'al·legacions. Aquest tràmit d'al·legacions té una durada d'entre deu i quinze dies.

(23) Art. 99.8 LGT.

Les diferents **formes d'acabament** dels procediments tributaris són les següents: resolució, desistiment, renúncia al dret, impossibilitat material de continuar-los per causa sobrevinguda, caducitat, compliment de l'obligació objecte de requeriment i qualsevol altra causa prevista per l'ordenament<sup>24</sup>.

(24) Art. 100.1 LGT.

La **resolució** és la forma normal, i deguda, 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 resposta 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 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 els 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 (per mitjà d'una activitat de comprovació inquisitiva o abreujada) o de recerca, 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, i s'identifiquen 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 una suma o un import no concretat<sup>25</sup>.

<sup>(25)</sup>Art. 101 LGT.

La principal distinció que cal efectuar en relació amb les classes de liquidacions és entre liquidacions provisionals i definitives<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 101.2 LGT.

La liquidació **provisional** té plens efectes, però pot ser revisada per l'Administració mitjançant la seva potestat de recerca 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 s'ha de notificar a l'interessat<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>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 expressa<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 103.1 LGT.



D'altra banda, s'estableix el **deure de motivar** els actes tributaris (amb referència succinta als fets i 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 vigent<sup>29</sup>.

(29) Art. 103.3 LGT.

En relació amb els **terminis de resolució**, el termini màxim en què s'ha de notificar la resolució és el fixat per la normativa reguladora del procediment corresponent, sense que pugui excedir els sis mesos, tret que estigui establert per una norma amb rang de llei o en la normativa comunitària europea<sup>30</sup>.

(30) Art. 104.1 LGT.

Quan les normes reguladores dels procediments no fixin un termini màxim, aquest serà de **six 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 instància de part com en els iniciats d'ofici, el venciment del termini màxim sense que s'hagi notificat una resolució expressa produeix 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 correspongui<sup>31</sup>.

(31) Art. 104.3 LGT.

L'article 104 LGT finalitza amb un nou apartat 5, dedicat a la **caducitat**, i que estableix que, un cop produïda aquesta, "és declarada, d'ofici o a instància de l'interessat, i s'ordena l'arxivament de les actuacions". A continuació el precepte esmentat assenyalava que "aquesta caducitat no produeix, per si sola, la prescripció dels drets de l'Administració tributària, però les actuacions realitzades en els procediments caducats no interrompen el termini de prescripció ni es consideren 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 n'ha de **provar** els fets constitutius<sup>32</sup>.

(32) 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 cosa<sup>33</sup>.

(33) 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 en motivin la formalització, tret que s'acrediti el contrari<sup>34</sup>.

<sup>(34)</sup>Art. 107.1 LGT.

Encara que l'article 107 LGT només es refereix al valor probatori de les diligències, també caldria incloure-hi 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-hi 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 només els poden rectificar aquests mitjançant prova que van incórrer en error de fet<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Art. 107.2 i 144.2 LGT

Quant al **valor probatori de les declaracions dels tercers**, l'LGT determina el següent:

"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 aporti prova de les dades relatives a tercers incloses en les declaracions presentades".

Art. 108.4, paràgraf 2n., LGT

L'Administració tributària pot considerar titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció qui figuri com a tal en **un registre fiscal o en altres de caràcter públic**, excepte prova en contra<sup>36</sup>.

<sup>(36)</sup>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 que estableix la llei i es formi de conformitat amb el procediment que aquesta assenyalava a aquest efecte. I, d'altra banda, ha de concórrer en l'acte el requisit d'eficàcia, que és extern a ell, mitjançant la seva **notificació** per a donar-ne coneixement a l'interessat.

### Lectura recomanada

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

En conseqüència, un acte perfectament legal i vàlid no té efectes si no es **notifica**, atès que la notificació s'erigeix en 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 59.1 LRJPAC, és vàlid qualsevol **mitjà de notificació**, sempre que permeti la constància de la recepció per part de l'interessat o el seu representant, de la data, de la identitat de qui rep la notificació i del contingut de l'acte notificat.

Si el procediment s'inicia a **instància de part**, la notificació s'ha de practicar en el lloc que a aquest efecte hagi assenyalat l'obligat tributari o el seu representant o, si no, en el domicili fiscal de l'un o de l'altre<sup>37</sup>.

(37) 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 efecte<sup>38</sup>.

(38) Art. 110.2 LGT.

La notificació la pot **rebre** l'interessat, el seu representant, qualsevol persona que es trobi en el 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 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.

## 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 escorcolls, l'Administració tributària ha d'obtenir el consentiment d'aquell o l'autorització judicial oportuna<sup>39</sup>.

(39) Art. 113 LGT.

D'altra banda, mitjançant la **denúncia pública** es poden posar en coneixement de l'Administració tributària fets o situacions que puguin ser constitutius d'infraccions tributàries o tenir transcendència per a l'aplicació dels tributs. La denúncia pública és independent del deure de col·laborar amb l'Administració tributària<sup>40</sup>.

(40) Art. 114.1 LGT.

Finalment, l'Administració tributària pot **comprovar i investigar** els fets, els actes, els elements, les activitats, les explotacions, els valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per tal de verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte<sup>41</sup>.

(41) Art. 115.1 LGT.

## 2. Gestió, inspecció i recaptació tributàries

### 2.1. 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 exerceixin 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 específica<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup>Art. 116 RGGIT.

#### Principals procediments de gestió tributària

L'LGT, en l'article 123.1, detalla els principals procediments de gestió, que són 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 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 l'LGT. Això és precisament el que ha fet l'RGGIT, en els articles 126 a 154.

### 2.2. Procediments de determinació del deute

#### 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 de 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 què 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 compensar<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>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 l'LGT (que només preveia, en l'article 10.k, el rang legal per a regular-la).

Però, després de la reforma del sistema tributari de 1978 (en què es va aprovar l'IRPF), es massifiquen les relacions tributàries, perquè hi havia milions de contribuents, i es produeix el desplaçament consegüent 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'autoliquidada anteriorment. 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 declaració**

Respecte a la **iniciació** del procediment, l'LGT disposa que quan la normativa del tribut ho estableixi, la seva gestió s'inicia mitjançant la presentació d'una declaració per part de l'obligat tributari, en què manifesti la realització del fet imposable i comuniqui les dades necessàries perquè l'Administració quantifiqui l'obligació tributària mitjançant la pràctica d'una liquidació provisional<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>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 caducitat<sup>45</sup>).

<sup>(45)</sup>Art. 129.1 LGT.

Respecte a l'**acabament** del procediment, l'LGT determina que es produeix per alguna de les causes següents:

- 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 del 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'han d'exigir 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 reglamentàriament<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Art. 120.3 LGT i 126 a 129 RGGIT.

#### 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.

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 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.

Quan la rectificació d'una autoliquidació origini la devolució d'un ingrés indegut, l'Administració tributària també ha d'abonar l'interès de demora<sup>47</sup>.

(47) Art. 32.2 LGT.

En relació amb la **iniciació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, la sol·licitud només es pot efectuar després de la presentació de l'autoliquidació corresponent 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 devolució corresponent<sup>48</sup>.

(48) Art. 126 RGGIT.

En la **tramitació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, s'han de comprovar les circumstàncies que determinen la procedència de la rectificació<sup>49</sup>.

(49) Art. 127 RGGIT.

Respecte a l'**acabament del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, aquest finalitza mitjançant una resolució en què 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 tributari<sup>50</sup>.

(50) 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 autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades**<sup>51</sup>.

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

Com indica l'LGT, l'Administració tributària ha de **retornar** les quantitats que siguin procedents d'acord amb el que prevegi 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 tribut<sup>52</sup>.

(52) 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 l'LGT de 2003, igual que feia la de 1963, regula entre els procediments de revisió, i que es produeix en els casos de duplicitat en el pagament, pagaments superiors als deguts (per error) o pagaments de deutes o sancions prescrites.

#### 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 que s'hagin de practicar sobre qualsevol tribut (art. 122 RGGIT).

Respecte a la **iniciació del procediment**, segons el que estableixi la normativa reguladora de cada tribut, el procediment de devolució s'ha d'iniciar 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 dades<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>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 ha d'examinar la documentació presentada i l'ha de contrastar amb les dades i els antecedents que tingui en poder seu. Si l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades és formalment correcta, es procedeix sense cap més tràmit i, si escau, de manera automatitzada, al reconeixement de la devolució sol·licitada<sup>54</sup>.

<sup>(54)</sup>Art. 124 RGGIT.

Quant a l'**acabament del procediment** de devolució, finalitza mitjançant 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'inspecció<sup>55</sup>.

<sup>(55)</sup>Art. 127 LGT.

## 5) Altres procediments de determinació del deute

Quan s'ha reconegut el dret a una devolució derivada de la normativa del tribut o a una devolució d'ingressos indeguts, es procedeix a l'**execució de la devolució**<sup>56</sup>.

<sup>(56)</sup>Art. 131 RGGIT.

D'altra banda, el **procediment per al reconeixement de beneficis fiscals** s'ha d'iniciar a instància de l'obligat tributari mitjançant una sol·licitud adreçada a l'òrgan competent per a la seva concessió i s'hi han d'adjuntar els documents i justificants exigibles i els que l'obligat tributari consideri convenients<sup>57</sup>.

<sup>(57)</sup>Art. 136 RGGIT.

Finalment, el **procediment per a acollir-se al sistema de compte corrent** en matèria tributària s'ha d'iniciar 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 efectes<sup>58</sup>.

<sup>(58)</sup>Art. 140 RGGIT.

## 2.3. Procediments de comprovació tributària

### 1) La comprovació tributària

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



A aquesta activitat comprovadora fa referència l'LGT, en establir que l'Administració tributària pot comprovar i investigar els fets, els actes, els elements, les activitats, les explotacions, els valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte<sup>59</sup>.

<sup>(59)</sup>Art. 115.1 LGT.

Hi ha dues classes de comprovació:

a) **Inquisitiva** o comprovació en sentit estricte.

b) **Formal**. Dins de 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 recerca de fets imposables no declarats o declarats incorrectament.

Quant a la competència, la comprovació formal és competència dels òrgans de gestió, d'acord amb l'article 117.e-h LGT (encara que l'article 141.d-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 abreujada, que ja existia en l'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 s'atribueix als òrgans de gestió, tal com es desprèn de l'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 dades<sup>60</sup>, dura com a màxim sis mesos, una vegada que s'ha iniciat, encara que no hi hagi un 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 tributari<sup>61</sup>.

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

A continuació, es practica la **proposta de liquidació**, que ha de ser motivada. És possible que aquesta proposta figure 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.

### La verificació de dades

Aquest procediment per a rectificar discrepàncies de dades ja es duia a terme 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 gran. Les regularitzacions, per mitjà de les liquidacions provisionals corresponents, acostumen a ser de poca quantia (les de més quantia es reserven a la comprovació limitada o a les actuacions d'inspecció).

<sup>(60)</sup>Art. 132 i 133 LGT.

<sup>(61)</sup>Art. 155.2 RGGIT.

Finalment, en el **tràmit d'al·legacions**, de deu dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta de liquidació<sup>62</sup>, es posa de manifest l'expedient perquè els interessats les puguin presentar, i també els documents o justificants que considerin oportuns.

<sup>(62)</sup>Art. 155.3 RGGIT.

En relació amb l'**acabament** del procediment, generalment, finalitza amb la liquidació provisional, que, d'acord amb l'article 133 LGT, ha de ser motivada, amb referència succincta als fets i els fonaments de dret que es tinguin en compte.

### 3) Procediment de comprovació limitada

La **comprovació limitada** és una figura introduïda per l'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 dades<sup>63</sup>.

<sup>(63)</sup>Art. 136 a 140 LGT.

Quant als **mitjans** que s'hi han d'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 tercers<sup>64</sup>.

<sup>(64)</sup>Art. 136.2 LGT.

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 la 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 les seves obligacions. Pot contenir la proposta de liquidació en els casos en què l'Administració disposi de prou dades per a practicar-la (generalment, això passa quan el contribuent no ha presentat cap declaració o autoliquidació<sup>65</sup>).

<sup>(65)</sup>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-hi els documents i altres elements sol·licitats<sup>66</sup>.

<sup>(66)</sup>Art. 138 LGT.

Les actuacions es documenten en diligències (com les de la inspecció). Hi ha d'haver una **proposta de liquidació**, degudament motivada, i també 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

<sup>(67)</sup>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 realitzada<sup>67</sup>.

La forma principal d'**acabament del procediment** és la liquidació provisional, que ha de contenir: l'obligació tributària o els elements d'aquesta i l'àmbit temporal objecte de la comprovació; l'especificació de les actuacions concretes realitzades; la 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 realitzada<sup>68</sup>.

<sup>(68)</sup>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 les quals, segons el criteri administratiu, s'haurien de tenir en compte en l'aplicació de la normativa del tribut en qüestió.

##### Supòsits més freqüents

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

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 mitjançant actes *inter vivos* (ITPAJD o ISD quant a les donacions), o bé com a *mortis causa* (ISD).

El procediment s'inicia d'ofici, i es comunica a l'interessat; encara que si l'Administració pot modificar el valor declarat sense més esbrinaments, s'inicia amb la notificació del valor comprovat<sup>69</sup>.

<sup>(69)</sup>Art. 134.1 LGT.

Respecte a la **tramitació**, després de la comunicació a l'interessat, l'Administració ha de fer les actuacions de comprovació utilitzant els mitjans pertinents. Les actuacions s'han de comunicar a l'interessat, el qual 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 s'ha de motivar la proposta de valoració, amb expressió dels mitjans i criteris emprats<sup>70</sup>.

<sup>(70)</sup>Art. 134.2 i 3 LGT.

**Acaba** el procediment, transcorregut el termini d'al·legacions, amb la determinació del valor resultant de la comprovació, el valor comprovat. Aquest valor comprovat s'ha de notificar 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 important. 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 més del 10% i no és superior a 120.000 euros a la realitzada pel de l'obligat tributari, preval aquesta última<sup>71</sup>.

(71) 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 declarat<sup>72</sup>. El tercer perit s'ha de designar segons el torn correlatiu dins de la llista proporcionada pel corresponent col·legi o associació professional a principis de cada any.

(72) 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 els 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 veritat de les dades** comunicades en 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 també mitjançant l'examen físic i documental dels fets i les circumstàncies en les oficines, els despatxos, els locals i els establiments de l'obligat tributari<sup>73</sup>.

(73) Art. 144 RGGIT.

El procediment de **comprovació del domicili fiscal** s'ha d'iniciar 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 rellevants<sup>74</sup>.

(74) Art. 149 RGGIT.

Correspon a l'Administració tributària el **control del compliment de l'obligació** de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades<sup>75</sup>. En els casos en què no s'atengui el requeriment o en què, si s'atén aquest, es presenti una declaració o autoliquidació en què s'apreciïn discre-

(75) Art. 153 RGGIT.

pàncies respecte dels imports declarats o autoliquidats per l'obligat tributari o per tercers, es pot iniciar el procediment de comprovació o recerca corresponent.

El procediment per a la comprovació del compliment d'obligacions tributàries formals diferents de les regulades en les anteriors s'inicia d'ofici<sup>76</sup>.

<sup>(76)</sup>Art. 154 RGGIT.

## 2.4. Inspecció tributària

El **procediment d'inspecció** té per objecte comprovar i investigar el compliment adequat de les obligacions tributàries i s'hi ha de regularitzar, si escau, la situació tributària de l'obligat mitjançant la liquidació corresponent<sup>77</sup>.

<sup>(77)</sup>Art. 145.1 LGT.

### Lectura recomanada

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

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

Les activitats de **comprovació i recerca** 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 recerca té per objecte descobrir fets imposables i les seves circumstàncies no declarats per l'obligat tributari o declarats incorrectament<sup>78</sup>.

<sup>(78)</sup>Art. 145.2 i 3 LGT.

Per fer les actuacions inspectores, **es poden examinar, entre d'altres, els següents documents dels obligats tributaris**<sup>79</sup>:

<sup>(79)</sup>Art. 171 RGGIT.

- Declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds presentades pels obligats tributaris relatives a qualsevol tribut.
- Comptabilitat dels obligats tributaris, que ha de comprendre 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.

## 2.5. 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 LGT<sup>80</sup>.

<sup>(80)</sup>Art. 147.1 LGT.

Per tant, els formes d'iniciació del procediment d'inspecció<sup>81</sup> són les següents:

<sup>(81)</sup>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 general<sup>82</sup>. Per tant, no es tracta realment d'una forma d'iniciació, ja que el procediment ja s'ha iniciat anteriorment.

<sup>(82)</sup>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 la notificació oportuna; s'hi 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 o aporti la documentació i altres elements que es considerin necessaris (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 hi és, amb els encarregats o responsables d'aquests llocs (art. 151.2 LGT i 177.2 RGGIT).

D'altra banda, l'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 afectats<sup>83</sup>.

<sup>(83)</sup>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 curs<sup>84</sup>. L'Administració ha d'iniciar la comprovació de caràcter general en el termini de sis mesos des de la sol·licitud.

<sup>(84)</sup>Art. 149.2 LGT.

### 2) Desenvolupament del procediment inspector

L'LGT preveu que les actuacions inspectores es poden desenvolupar indistintament en una sèrie de llocs, segons el que determini la inspecció<sup>85</sup>.

<sup>(85)</sup>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, el despatx o l'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 els locals de l'Administració, quan els elements sobre els quals s'hagin de fer puguin ser examinats en aquest lloc.

Respecte de l'**horari** en què s'han de dur a terme les actuacions de la inspecció, l'LGT estableix que si es practiquen en les oficines públiques de la inspecció, serà el de l'horari oficial, d'obertura al públic i, en tot cas, dins de la jornada de treball vigent. Mentre que si es duen a terme en els locals de l'obligat, serà l'horari de la jornada laboral d'oficina o de l'activitat d'aquest obligat, excepte acord en contra<sup>86</sup>.

<sup>(86)</sup>Art. 152 LGT.

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 convenient<sup>87</sup>.

<sup>(87)</sup>Art. 180.2 RGGIT.

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

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

- A les finques o als locals de negoci i altres establiments o llocs en què es duïen 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 una autorització escrita de l'autoritat administrativa corresponent.
- Al domicili constitucionalment protegit de l'obligat tributari; en aquest cas cal el consentiment de l'obligat tributari o una autorització judicial, d'acord amb el que preveu l'article 113 LGT. Així doncs, s'observa que l'LGT i l'RGGIT distingeixen, a aquests efectes, entre domicili i locals de negoci de l'obligat tributari.

### La inviolabilitat del domicili

Segons l'article 18.2 CE, el domicili de les persones físiques és inviolable. 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 l'STC 69/1999, de 26 d'abril, no constitueixen domicili constitucionalment protegit els locals oberts al públic.

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 se'n negui posteriorment l'existència i l'exhibició (art. 146 LGT).

Com a regla general<sup>88</sup>, les actuacions de comprovació i recerca i les de liquidació dutes a terme per la inspecció dels tributs han de concloure en el termini màxim de **dotze mesos** a comptar de la data de notificació al contribuent de l'inici d'aquestes. No obstant això, en l'LGT es recullen una sèrie d'excepcions a aquesta regla general, en què es pot ampliar aquest termini per dotze mesos més.

<sup>(88)</sup>Art. 150.1 LGT.

### 3) Acabament del procediment inspector



Quant a les **formes d'acabament del procediment inspector**, cal destacar que, en la majoria dels casos, el procediment inspector acaba mitjançant la liquidació de l'òrgan competent per a liquidar<sup>89</sup>.

<sup>(89)</sup>Art. 189 RGGIT.

Les **actes** són els documents públics que la inspecció dels tributs estén amb la finalitat de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i recerca. Hi proposa la regularització que consideri procedent de la situació tributària de l'obligat o declara aquesta correcta<sup>90</sup>.

<sup>(90)</sup>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**, l'LGT estableix que, a efectes de la tramitació, aquests documents es poden classificar en tres categories: actes amb acord, actes de conformitat i actes de disconformitat<sup>91</sup>. Com ja s'ha comentat, quan l'obligat tributari o el seu representant es negui a rebre o subscriure l'acta, aquesta es tramita com de disconformitat.

<sup>(91)</sup>Art. 154 LGT.

#### 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.

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. No obstant això, les matèries sobre les quals es pot plantejar la transacció són força àmplies: qüestions d'estimació, valoració o mesurament, o bé la concreció de conceptes jurídics indeterminats o d'aplicació de la norma en el cas concret.

#### Efectes de la signatura de l'acta amb acord

a) En primer lloc, per a la imposició de les sancions que puguin ser procedents com a conseqüència d'aquestes liquidacions, hi és aplicable la reducció del 50% (art. 188.1 LGT). Ara bé, aquesta reducció no hi és aplicable i, per tant, l'ha d'exigir l'Administració quan s'hagi interposat contra la regularització o la sanció el recurs contenciós administratiu corresponent o, en cas que s'hagi presentat un aval o certificat d'assegurança de caució en substitució del dipòsit, quan no s'ingressin en el 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, l'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 ser procedent 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, escaigui imposar, en un 30%<sup>92</sup>.

(92) 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 hi compareixen en la data assenyalada per a la signatura de les actes<sup>93</sup>.

(93) Art. 157 LGT.

## 2.6. 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 hi volen col·laborar o per qualsevol altra raó, la normativa preveu la possibilitat d'aplicar un sistema alternatiu en l'estimació objectiva i en la directa, el mètode d'**estimació indirecta**, que permet a l'Administració fixar per ella mateixa l'import de la base imposable<sup>94</sup>.

(94) Art. 53.1 LGT.

D'altra banda, la mateixa LGT estableix que quan hi 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 el següent:

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

Cal tenir present que en cas que 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 circumstàncies<sup>95</sup>.

(95) Art. 193.6 RGGIT.

Així mateix, l'LGT assenjala que l'aplicació d'aquest mètode **no requereix cap 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 mètode<sup>96</sup>.

(96) Art. 158.2 LGT.

El **frau de llei tributària** (conflicte en l'aplicació de la norma tributària, segons l'estranya terminologia emprada per l'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'evita totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minora la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en què concorrin les circumstàncies següents<sup>97</sup>:

<sup>(97)</sup>Art. 15.1 LGT.

- Que, considerats individualment 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 l'LGT<sup>98</sup>, 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**.

<sup>(98)</sup>Art. 159.1 LGT.

Segons el que disposa l'LGT, l'**informe de la comissió consultiva vincula l'òrgan d'inspecció** sobre la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma<sup>99</sup>.

<sup>(99)</sup>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.

## 2.7. Recaptació tributària

### 1) Objecte de la recaptació

La **recaptació tributària** consisteix en l'exercici de les funcions administratives conduents al cobrament dels deutes tributaris<sup>100</sup>.

<sup>(100)</sup>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 trànsit<sup>101</sup>.

(101) 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 executar-los, sense perjudici d'un control jurisdiccional posterior.

## 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 executiu<sup>102</sup>.

(102) Art. 160.2 LGT i 2 RGR.

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 pagament<sup>103</sup>. D'altra banda, el deute exigít és l'inicial i el resultat d'una liquidació o una autoliquidació.

(103) Art. 62 LGT.

El **període executiu**. L'Administració pot dur a terme la recaptació coactivament fora del termini voluntari utilitzant els mitjans de compulsió que l'ordenament tributari posa a la seva disposició, mitjançant el procediment de constrenyiment. A més, el deute al qual ha 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.

### Meritació i exigibilitat d'altres prestacions

Malgrat que es meritin aquestes prestacions, no sempre són exigibles (és el cas dels interessos de demora) o és possible que la quantia exigible varii (com passa amb els recàrrecs 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. 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. Només es pot iniciar amb l'acte administratiu corresponent (la provisió de constrenyiment), igual que 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 dels terminis legalment o reglamentàriament establerts a aquest efecte i amb els mitjans admesos en el nostre ordenament<sup>104</sup>.

<sup>(104)</sup>Art. 60 a 65 i 160 LGT.

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. Quan es tracta de deutes que s'han d'ingressar mitjançant una autoliquidació presentada fora de termini però sense efectuar l'ingrés o sense presentar una 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'ha d'iniciar, 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 són concrets, segons l'article 8 RDL 1299/1986, de 28 de juny).

#### 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 durant els 30 dies següents a la transmissió.

- Si es tracta de tributs autoliquidats pels subjectes passius, els terminis són els assenyalats en les normes reguladores de cada tribut.

#### Termini d'ingrés i notificació

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

- 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 comprèn des del dia 1 de setembre fins al 20 de novembre o l'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, s'han de satisfer 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 del fet que el deutor hagi deixat transcórrer el termini de pagament en període voluntari sense haver pagat el deute<sup>105</sup>.

<sup>(105)</sup>Art. 161.1 LGT i 69.1 RGR.

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 sigui coneguda 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 recerca, 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 l'acompanya de l'ingrés corresponent.

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 l'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 la qual resulti una quantitat a ingressar una vegada finalitzat el termini establert a aquest efecte en la normativa tributària, del cobrament d'una devolució improcedent o en la resta de casos previstos en la normativa tributària<sup>106</sup>.

<sup>(106)</sup>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.

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 a calcular-los 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 que ofereix l'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 el requeriment previ de l'Administració tributària<sup>107</sup>. 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.

<sup>(107)</sup>Art. 27.1 LGT.

### Recàrrecs per declaració extemporània sense requeriment previ

- Si l'ingrés s'efectua dins dels 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. Per això es denomina *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.

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 complementària sense efectuar l'ingrés.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'import dels recàrrecs **es redueix un 25%** si es fa 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, respectivament<sup>108</sup>.

<sup>(108)</sup>Art. 27.5 LGT.

## 2.8. Ajornament i fraccionament del pagament

L'LGT possibilita que el pagament dels deutes tributaris es pugui ajornar o fraccionar, amb la sol·licitud prèvia de l'obligat tributari, quan la seva situació economicofinancera li impedeixi transitòriament d'efectuar el pagament en els terminis establerts<sup>109</sup>.

L'ajornament del pagament constitueix un incident que es pot produir en el procediment de recaptació i que s'ha d'acordar 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.

La sol·licitud d'ajornament o fraccionament no pressuposa conformitat amb la liquidació. Aquesta liquidació es pot recórrer en el termini oportú, abans o després d'haver 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 ajornament i 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 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 estricte.

Ara bé, no es poden ajornar o fraccionar els deutes l'exacció dels quals es fa per mitjà d'efectes timbrats; els deutes corresponents a obligacions a càrrec del retenidor o l'obligat a efectuar ingressos a compte, i els deutes que tinguin la consideració de crèdits contra la massa concursal<sup>110</sup>.

Amb caràcter general, una condició necessària per a la concessió de l'ajornament o fraccionament és que l'obligat que els sol·licita presti prou **garantia** per a assegurar el pagament del deute (art. 65.3 LGT). Les garanties per a sol·licitar l'ajornament o fraccionament del pagament dels deutes tributaris (art. 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.

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 es troba incurs en aquest, o bé en qualsevol moment anterior a la notificació de l'acord d'alienació dels béns embargats, si el deute

<sup>(109)</sup>Art. 65 LGT.

### 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.

### Lectura recomanada

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

<sup>(110)</sup>Art. 65.1 LGT i 44.2 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.



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 que detalla l'article 46.3 RGR.

La **tramitació** de l'expedient incoat arran de la sol·licitud, amb requeriment eventual per a esmenar les deficiències en un termini de deu dies, la duen a terme els òrgans competents, que han de comprovar les dificultats econòmico-financeres, la suficiència de garanties o, si escau, la seva exempció, i sol·licitar els informes tècnics que siguin necessaris<sup>111</sup>. 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.

<sup>(111)</sup>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 a què doni lloc i els terminis, i es poden modificar els terminis sol·licitats en la petició. Igualment, si és denegatòria s'ha de notificar a l'interessat<sup>112</sup>.

<sup>(112)</sup>Art. 104.1 LGT i 52.6 RGR.

## 2.9. Procediment de constrenyiment i assistència mútua

El **procediment de constrenyiment** és el que segueix al de recaptació en període voluntari, i que té com a 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 líquidats o autoliquidats pel procediment de constrenyiment sobre el patrimoni de l'obligat al pagament<sup>113</sup>.

<sup>(113)</sup>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 és 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, o bé perquè l'obligat tributari ha presentat la seva autoliquidació sense efectuar l'ingrés oportú.

**b) Pressupòsit formal.** En segon lloc, com assenyala 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 posseeix 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 a pagar. 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 mateixa 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 a pagar. 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 a pagar, 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 constrenyiment<sup>114</sup>.

<sup>(114)</sup>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 embargar els béns del deutor, seguint les fases que s'analitzen a continuació.

Quan l'Administració procedeix a embargar els béns de l'obligat a pagar, 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 constret<sup>115</sup>.

<sup>(115)</sup>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 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 anys)<sup>116</sup>.

<sup>(116)</sup>Art. 104.1, *in fine*, LGT.

Les **fases** per mitjà de les quals es desenvolupa l'execució són l'embargament dels béns, el seu dipòsit, la seva valoració i alienació, i l'aplicació i 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 realitzar sobre béns que permetin cobrir de manera suficient la quantia que s'ha constrenyer, però sense que la pugui excedir indegudament, 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 d'acabament 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 els 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 a pagar (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).

S'entén per **assistència mútua**, a efectes de l'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 assistència<sup>117</sup>.

<sup>(117)</sup>Art. 177 bis 1 LGT.

L'Administració tributària pot facilitar a altres estats o a entitats internacionals o supranacionals les **dades, informes o 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 establerts en 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 s'estableixi en aquesta normativa<sup>118</sup>.

<sup>(118)</sup>Art. 177 ter 1 LGT.

En el marc de l'assistència mútua, els actes administratius dictats a Espanya per l'Administració tributària es poden **notificar al territori d'un altre estat** mitjançant l'assistència de l'autoritat competent d'aquest estat, segons el que estableix l'article 177 *sexties* 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 l'LGT<sup>119</sup>.

<sup>(119)</sup>Art. 177 *sexties* 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 fraccionament del pagament, respecti-

<sup>(120)</sup>Art. 177 *octies* LGT.

vament), i, si escau, mitjançant l'aplicació de les normes del procediment de constrenyiment, sense perjudici de les especialitats que conté el capítol VI, dedicat a l'assistència mútua<sup>120</sup>.

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 requeridora que pugui afectar 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'aquest<sup>121</sup>.

<sup>(121)</sup> Art. 177 *terdecies* LGT.

### 3. Recursos i sancions tributàries

#### 3.1. Revisió dels actes tributaris

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, i d'aquesta manera dóna l'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 actuacions d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions<sup>122</sup>:

<sup>(122)</sup>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'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.

#### Lectura recomanada

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

b) El **recurs de reposició** previ a l'economicoadministratiu. Aquest recurs, en l'àmbit estatal, posseeix 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).

### 3.2. Procediments especials i recurs de reposició

Els **procediments especials de revisió** permeten a l'Administració, d'ofici, tornar sobre els seus actes, esmenant els defectes que presenten 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 són procedents en els supòsits taxats previstos en la llei (generalment, es tracta de vicis greus provocadors de nul·litat o anul·labilitat).

Poden recaure sobre actes fermes i, com a norma general, el termini per a iniciar-los és molt ampli: de vegades coincideix amb el de prescripció 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 de 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 presenten 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 manifestament 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 objecte de recurs dins el termini establert. Els motius de nul·litat de ple dret pels quals es poden revisar els actes tributaris són motius taxats, per la qual cosa, per 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, està 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 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 en l'àmbit judicial. Quant a l'objecte d'aquest procediment, està constituït pels actes i les resolucions favorables als interessats que impliquin qualsevol infracció de l'ordenament jurídic. Per tant,

#### Lectura recomanada

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

també es poden declarar lesives les resolucions dels tribunals econòmicoadministratius, en connexió amb el que disposa expressament l'article 213.2 LGT.

La revocació està prevista com una forma de revisar, 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 circumstàncies següents: 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 fons d'aquests. Per això, aquest procediment no determina la nul·litat de l'acte, només la modificació. L'objecte de la rectificació és constituït pels errors materials, de fet o aritmètics, concepte sobre el qual hi ha una abundant jurisprudència, que presenten tant actes com resolucions de les reclamacions econòmicoadministratives (d'acord amb l'article 220.1 LGT, en connexió amb el que disposa l'article 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 els ingressos indeguts en sentit estricte, és a dir, derivats d'una irregularitat en l'aplicació dels tributs. 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.

El fonament del **recurs de reposició** resideix 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 tribunal econòmicoadministratiu corresponent i, si escau, el recurs judicial una vegada exhaurida la via administrativa.

En la pràctica, però, ha demostrat ser poc efectiu, ja que és resolt pel 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 què no és necessària la intervenció d'un procurador ni d'un lletrat.

El recurs de reposició estatal el regulen els articles 222 a 225 LGT i el despleguen els articles 23 a 27 de l'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 a la modernització del govern local<sup>123</sup>).

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 s'hi disposi el contrari. La legitimació per a interposar el recurs és la relativa a les reclamacions econòmicoadministratives<sup>124</sup>.

#### Lectura recomanada

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

<sup>(123)</sup> Art. 222.1 LGT.

<sup>(124)</sup> 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 produeixen els efectes del silenci administratiu<sup>125</sup>. En el cas de tributs periòdics de notificació col·lectiva, el termini es compta des de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament.

(125) Art. 223.1 LGT.

### 3.3. 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 administrativa<sup>126</sup>.

(126) Art. 249 LGT.

#### Normativa aplicable

L'LGT (art. 226 a 248) i l'RGRVA (art. 28 a 65).

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).

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 pot ser alterada per la voluntat dels interessats<sup>127</sup>.

(127) 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 com 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 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 la superin 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 la fixen la DA 14a. LGT i l'article 36 RGRVA en 150.000 euros quan s'impugnen quotes o deutes tributaris i en 1.800.000 euros quan s'impugnen bases o valors.

El TEAC resol en alçada els actes que superen la quantia assenyalada i, a més, coneixen en única instància, en primer lloc, 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, i, en segon lloc, les reclamacions en què s'hagi d'escoltar (o s'hagi escoltat com a tràmit previ) el Consell d'Estat. Així mateix, resol els recursos extraordinaris d'alçada per a la unificació de criteris, de revisió i per a la unificació de doctrina i la rectificació d'errors en què incorrin les seves pròpies resolucions.

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



El **procediment** s'impulsa d'ofici, tant en única com en primera instància, d'acord amb els terminis establerts, que no poden ser objecte de pròrroga ni necessitaran que se'n declari la finalització. Els actes i les notificacions que afectin els interessats o que posin fi a una reclamació s'han de notificar a l'interessat. El procediment és gratuït, tret que s'hi aprecii temeritat o mala fe; en aquest cas, se'n poden exigir al reclamant les costes<sup>128</sup>.

(128) 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 realització o l'omissió de la retenció o ingrés a compte, de la repercussió o de la substitució<sup>129</sup>.

(129) Art. 235.1 LGT.

El **termini de resolució** és d'un any des de la interposició de la reclamació (art. 240.1 LGT). L'incompliment d'aquest termini implica que l'interessat consideri desestimada la reclamació per silenci administratiu, i pot interposar el recurs corresponent a partir de l'endemà de la finalització del termini de l'any per resoldre, o bé simplement pot esperar que es dicti resolució expressa. A més, un cop transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat resolució expressa, si hi ha intervingut suspensió, es deixa de meritjar l'interès de demora (article 240.2 LGT en connexió amb l'article 26.4 LGT).

### 3.4. Infraccions i sancions tributàries

L'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 llei o en una altra<sup>130</sup>.

(130) 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 resultin responsables d'aquests<sup>131</sup>".

(131) 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.

L'esmentat 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 no pas 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 sancions corresponents (que s'aplica d'ofici). Aquest termini és de quatre anys i el seu còmput s'inicia a partir de la comissió de la infracció corresponent (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**, de conformitat amb el que disposen els articles 191 a 206 LGT<sup>132</sup>.

<sup>(132)</sup>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 (art. 191 a 193 LGT), inclosa 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 (art. 196 i 197 LGT).
- Infraccions relacionades amb altres deures merament formals o complementaris dels mateixos subjectes passius: a) declaracions censals (art. 198 i 199 LGT); b) designació del representant (art. 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 (art. 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).
- Infraccions per incompliments relacionats amb l'obligació de presentar declaracions informatives sobre béns i drets situats a l'estranger (DA 18a. LGT).

D'entre aquests tipus infractors, es preveuen **tres tipus bàsics**<sup>133</sup>, la realització dels quals ocasiona un perjudici econòmic directe a la Hisenda pública; és a dir, suposen un resultat lesiu per a la recaptació tributària. Així doncs, el que es produeix en aquests supòsits és l'evasió de tributs.

(133) Art. 191 a 193 LGT.

### Tipus infractors bàsics

En primer lloc, la infracció tributària perquè s'ha deixat d'ingressar el deute tributari d'una autoliquidació (supòsit típic de frau fiscal). La base de la sanció està constituïda per la quantitat deixada 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 de conformitat 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 tenir dret a aquesta (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 euros 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 euros). 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 de 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.

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 classes de sancions tributàries<sup>134</sup> següents :

(134) Art. 185 LGT.

1) **Multes**. Consisteixen en una suma dinerària i s'apliquen en tot cas, ja que no hi ha 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:

#### Lectura recomanada

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

- **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 és 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 LGT<sup>135</sup>. 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 devolucions obtinguts indegudament).

(135) Art. 184.1 LGT.

2) **Sancions no pecuniàries**<sup>136</sup>. Només s'apliquen en les infraccions greus o molt greus quan hi concorren determinades circumstàncies. S'apliquen juntament amb les pecuniàries i, per tant, tenen caràcter accessori. El tipus de sanció concreta que s'hi ha d'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.

(136) 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 d'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, etc.), ocupació o càrrec públic.

En les sancions pecuniàries proporcionals, de vegades, la llei preveu un mínim i un màxim en l'import. Ha de ser l'òrgan que les ha d'aplicar el que en fixi en cada supòsit la quantia concreta, emprant els **criteris de graduació** de les sancions tributàries que estableix l'LGT, a fi d'acomplir els principis de proporcionalitat i personalitat de les sancions<sup>137</sup>.

(137) 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<sup>138</sup>.

(138) 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 percentatge màxim assenyalat per la normativa; de manera que si la suma dels increments supera aquest percentatge màxim establert, només s'hi aplica aquest percentatge màxim.

L'import de les sancions es pot reduir en diferents **supòsits** i amb diferents imports<sup>139</sup>:

(139) 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 **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 el període voluntari, escau 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, és procedent l'aplicació de la reducció per conformitat i, sobre el resultat, s'hi aplica aquesta reducció.

### 3.5. Fases del procediment sancionador

El procediment sancionador, com a norma general, s'ha de **tramitar de manera separada** dels d'aplicació dels tributs<sup>140</sup>. Aquesta tramitació separada respon a la naturalesa jurídica diferent del deute tributari i la sanció.

(140) 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 recerca.

En efecte, l'article 210.2 LGT estableix, quant a això, que les dades, proves o circumstàncies que es trobin o hagin estat obtinguts 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'hi han d'incorporar formalment abans de la proposta de regularització.

El procediment **s'inicia d'ofici**<sup>141</sup>. 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 (llevat que una disposició estableixi de manera expressa una altra cosa).

(141) Art. 209.1 LGT.

Quant al **termini concret perquè es pugui iniciar** el procediment sancionador, convé tenir present que els procediments sancionadors incoats com a conseqüència de la presentació de declaració, d'un procediment de verificació de dades, un procediment de comprovació o bé un procediment recerca, 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 liquidació o resolució corresponent. En aquest punt, convé destacar que s'estableix un termini de tres mesos, des que es notifica la sanció pecuniària, per a iniciar el procediment sancionador per a la imposició de sancions no pecuniàries<sup>142</sup>.

(142) Art. 209.2 LGT.

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, etc.). A aquests efectes, s'hi aporten proves, declaracions i informes<sup>143</sup>.

(143) Art. 210.1 LGT.

Un cop concloues les actuacions, el responsable de la instrucció formula la **proposta de resolució**, 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 hi ha cap infracció sancionable o responsabilitat<sup>144</sup>. 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.

(144) 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, els justificants o les 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 l'LGT, el termini màxim de durada del procediment sancionador és **de sis mesos**. Aquest termini es compta a partir de la data de notificació de la iniciació de l'expedient sancionador<sup>145</sup> corresponent .

(145) Art. 211.2 LGT.

Es preveu la suspensió automàtica de l'execució de les sancions, sense necessitat d'aportar-hi cap garantia, per la simple presentació dintre del termini i en la forma escaient del recurs procedent<sup>146</sup>.

(146) Art. 212.3 LGT.

2) Per **caducitat**. El termini de sis mesos esmentat per a la finalització del procediment sancionador és de caducitat, de manera que si transcorre sense que hagi recaigut una resolució expressa, el procediment caduca (la declaració de caducitat es pot dictar d'ofici o a instància de part) i s'arxiven les actuacions. La caducitat **impedeix l'inici d'un nou procediment sancionador**<sup>147</sup>.

(147) Art. 211.4 LGT.





## Activitats

### Casos pràctics

1. L'empresa A, SL va ser sotmesa a un procediment de comprovació limitada per l'IS de l'exercici 2010, en què se li va requerir la justificació d'una deducció per inversions, aplicada en la seva autoliquidació. Aquest requeriment no va ser atès.

Una vegada tramitat el procediment, es va dictar una proposta de liquidació provisional de la qual va resultar una quota a pagar de 1.800 euros, en entendre que aquesta deducció no estava justificada i, per tant, no es podia admetre. L'entitat no va presentar al·legacions a la proposta de liquidació provisional.

Transcorregut el termini d'al·legacions, es va notificar a l'entitat la liquidació provisional corresponent, encara que, dins del termini, l'entitat va interposar un recurs de reposició, en què va justificar la deducció assenyalada.

Aquest recurs de reposició va ser desestimat sobre la base que "la valoració d'aquesta documentació s'hauria d'haver efectuat en la fase d'al·legacions, segons els articles 34 i 99 LGT. Per tant, com que no s'ha presentat cap documentació en el termini de 10 dies hàbils atorgat per a al·legacions, no és procedent la seva valoració una vegada que s'hagi efectuat la resolució o liquidació segons l'article 96 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el RGGIT".

Raoneu si la desestimació del recurs de reposició ha estat ajustada al dret de conformitat amb els articles exposats en la resolució desestimatòria.

2. La societat constructora E, SL, amb domicili social a Catarroja (València), rep una notificació per part de la inspecció dels tributs en què se li comunica la iniciació d'un procediment inspector per les amortitzacions deduïdes en l'autoliquidació de l'impost sobre societats de l'exercici 2009.

Determineu l'abast (total o parcial) de les actuacions inspectores. La constructora, podria sol·licitar que l'actuació de la inspecció passés a tenir un altre abast? En cas afirmatiu, quin seria aquest abast i de quin termini disposaria?

## Exercicis d'autoavaluació

1. Un procediment de devolució derivada de la normativa d'un tribut no pot acabar...

- a) per caducitat.
- b) per prescripció.
- c) per l'inici d'un procediment de verificació de dades, comprovació limitada o inspecció.

2. 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.

3. En un procediment iniciat mitjançant declaració, en quin termini ha de notificar l'Administració tributària 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.

4. 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, en els altres supòsits sempre són provisionals.

5. Les sancions tributàries no s'extingeixen...

- a) per prescripció del dret per a exigir-ne el pagament.

- b) per subrogació en la posició del subjecte perjudicat.
- c) per compensació.

6. En relació amb la declaració tributària...

- a) la seva presentació comporta l'acceptació o el reconeixement per part de l'obligat tributari de la procedència de l'obligació tributària.
- b) és el document presentat davant l'Administració tributària en què es reconeix o es manifesta la realització de qualsevol fet rellevant per a l'aplicació dels tributs.
- c) s'ha de fer sempre per escrit; mai no s'admet la declaració verbal o la realitzada mitjançant qualsevol altre acte de manifestació de coneixement.

7. El termini de les actuacions inspectores...

- a) és de 12 mesos a comptar de la data en què es notifiqui l'acord d'inici a l'obligat tributari fins a la data en què es notifiqui o s'entengui notificat l'acte de la liquidació resultant de les actuacions.
- b) en el còmput del termini de 12 mesos s'han de tenir en compte els retards no imputables a l'Administració, com per exemple el retard de l'obligat tributari a aportar una determinada documentació que se li requerir.
- c) l'incompliment del termini de durada produeix en tot cas la caducitat del procediment inspector.

8. Pel que fa a una resolució del Tribunal Económico-administratiu Central favorable a un contribuent...

- a) només escau la seva declaració de lesivitat per part del ministre d'Hisenda. Posteriorment, la pot impugnar en via contenciosa administrativa l'advocacia de l'Estat, davant l'Audiència Nacional.
- b) després de la seva declaració de lesivitat per part del ministre d'Hisenda, no es pot impugnar en via contenciosa administrativa.
- c) no escau la declaració de lesivitat en cap cas.

9. Si un menor d'edat comet una infracció tributària...

- a) té responsabilitat per la sanció comesa, ja que, de la lectura de l'article 181 LGT es desprèn que és un subjecte infractor.
- b) com que no té capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, no se li pot exigir cap responsabilitat per la comissió de la infracció ni la imposició de la sanció corresponent.
- c) com que té capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, també se li pot exigir responsabilitat per la comissió de la infracció i la imposició de la sanció consegüent.

10. En relació amb l'interès de demora...

- a) no és considerat per la jurisprudència constitucional com a sanció tributària en sentit estricte, ja que constitueix una mesura de compensació a la Hisenda pública pels costos generats del retard en l'ingrés dels deutes tributaris.
- b) les sancions derivades de la comissió d'infraccions tributàries són compatibles amb l'exigència de l'interès de demora i dels recàrrecs del període executiu.
- c) Totes dues respostes són correctes.

## Solucionari

### Casos pràctics

1. Per donar una resposta raonada al cas plantejat, hem de tenir en compte l'article 96 RGGIT, que regula el tràmit d'audiència en els procediments tributaris. En aquest article s'indica que en el tràmit d'audiència es posa de manifest a l'obligat tributari l'expedient, que ha d'incloure les actuacions realitzades, tots els elements de prova que es trobin en poder de l'Administració i els informes emesos per altres òrgans. A més, s'hi han d'incorporar les al·legacions i els documents que els obligats tributaris tenen dret a presentar en qualsevol moment anterior al tràmit d'audiència i que l'òrgan competent té en compte en dictar la proposta de resolució.

D'altra banda, una vegada fet el tràmit d'audiència, no es pot incorporar a l'expedient cap més documentació acreditativa dels fets, tret que es demostrï la impossibilitat d'haver-la aportat abans de la finalització d'aquest tràmit i sempre que s'aportin abans de dictar la resolució.

D'acord amb el que s'ha indicat anteriorment, podríem concloure que, en principi, la desestimació del recurs de reposició ha estat correcta, ja que no s'ha aportat la documentació justificativa de la deducció ni abans ni durant el tràmit d'audiència i tampoc no s'aprecia impossibilitat per a la seva aportació en cap moment anterior a aquell en què s'ha dictat la resolució.

No obstant això, algunes resolucions dels tribunals economicoadministratius regionals (com per exemple la Resolució del TEAR de Madrid, núm de reclamació 28/11446/08) han entès que la limitació prevista en l'article 96 RGGIT només és aplicable en el procediment de gestió pròpiament dit (com és el procediment de comprovació limitada), però que no s'ha d'ampliar al procediment de revisió en via administrativa (com és el recurs de reposició), ja que, en cas contrari, s'estaria deixant sense efecte el que disposa l'article 23 del Reial decret 520/2005, de 13 de maig, pel qual s'aprova el reglament de revisió en via administrativa (mentre que, en regular la interposició del recurs de reposició, assenyalava que l'escrit ha d'incloure les al·legacions que l'interessat formuli i s'hi han d'adjuntar els documents que serveixin de base a la pretensió que exerceixi).

2. En aquest procediment inspector iniciat d'ofici, les actuacions de la societat E, SL són de caràcter parcial (ja que no afecten la totalitat de l'IS de l'exercici 2009).

En concret, l'abast de les actuacions inspectores el regula l'article 148 LGT, segons el qual les actuacions del procediment d'inspecció poden tenir caràcter general o parcial. Així, es preveu que les actuacions tenen caràcter parcial quan no afecten la totalitat dels elements de l'obligació tributària del període objecte de la comprovació i en tots els supòsits que s'assenyalin reglamentàriament. En els altres casos, les actuacions del procediment d'inspecció tenen caràcter general en relació amb l'obligació tributària i el període comprovat.

Per tant, el supòsit aquí descrit, en tant que el procediment es limita a un sol element d'una obligació tributària (relativa a l'IS) i un període determinat (l'exercici 2009), constitueix una actuació de caràcter parcial, i és que només s'investiguen les amortitzacions.

No obstant això, és cert que el subjecte passiu del cas descrit té la possibilitat de sol·licitar a l'Administració tributària que les actuacions esmentades tinguin caràcter general respecte del tribut en qüestió (l'IS) i el període afectat (exercici 2009), sense que aquesta sol·licitud interrompi les actuacions en curs, segons el que disposa l'article 149 LGT. Així doncs, l'abast d'aquesta actuació inspectora general quedaria limitat al mateix impost i període (IS de l'exercici 2009), i s'ha de sol·licitar en el termini de 15 dies des de la notificació de l'inici de les actuacions inspectores de caràcter parcial.

L'Administració tributària, per la seva banda, ha d'ampliar l'abast de les actuacions o iniciar la inspecció de caràcter general en el termini de sis mesos des de la seva sol·licitud. L'incompliment d'aquest termini determina que les actuacions inspectores de caràcter parcial no interrompin el termini de prescripció per a comprovar i investigar el mateix tribut relatiu al mateix període amb caràcter general.

I és que, en aquest sentit, el Tribunal Suprem entén que la possibilitat de desagregar el fet imposable per a comprovar-lo no ha de significar necessàriament la fragmentació de la interrupció de la prescripció, la qual es produeix en relació amb tot el deute tributari. Entre d'altres, així ho va manifestar en la Sentència de 22 de març de 1999, en què va considerar que les actuacions de comprovació de les operacions d'actualització de balanços de la Llei 1/1979 constituïen una actuació de comprovació "parcial i prèvia" de part del fet imposable de l'impost de societats de l'exercici 1979, però "amb ple efecte interruptiu de la prescripció" de la seva comprovació.

No obstant això, pel que fa a aquesta qüestió, convé matisar que el Tribunal Económico-administratiu Central s'hi ha pronunciat en contra en repetides ocasions, assenyalant que, quan la inspecció tributària o altres òrgans de l'Administració tributària desagreguen el fet imposable per tal d'efectuar actuacions de comprovació de caràcter parcial, aquestes actuacions només interrompen el termini de prescripció respecte dels elements del fet imposable o l'obligació tributària comprovats, però no sobre la totalitat del fet imposable o sobre la totalitat dels elements de l'obligació tributària. Entre altres, així ho ha manifestat en les resolucions de 19 d'abril de 2007 i de 12 de juliol de 2007 i, per la seva banda, també l'Audiència Nacional en sentències com les de 7 de febrer, 31 d'octubre de 2002 i 7 de novembre de 2003.

### **Exercicis d'autoavaluació**

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

## Bibliografia

**Albiñana García-Quintana, C.** (1993). "Notas para la reforma parcial de la Ley General Tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 67).

**Álvarez Martínez, J.** (2004). *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

**Aníbarro Pérez, S.; Sesma Sánchez, B.** (2005). *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova.

**Aníbarro Pérez, S.** (1999). *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad miedo infracción tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

**Blasco Delgado, C.** (2003). *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*. Pamplona: Aranzadi.

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

**Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R.** (2006). "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". A: Diversos autores. *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

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

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

**Oliver Cuello, R.** (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.

**Palao Taboada, C.** (1992). "Temas para un debate sobre la regulación de los Procedimientos de Gestión, Recaudación e Inspección en la nueva Ley General Tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 63).

**Palao Taboada, C.** (1994). "La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 69).

**Quintana Ferrer, E.** (2004). *Devolución de ingresos indebidos y ley general tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

**Rovira Ferrer, I.** (2011). *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.

**Serrano Antón, F.** (1998). *La oposición a la vía de apremio*. Pamplona: Aranzadi.

**Sesma Sánchez, B.** (2003). "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador". *Crónica Tributaria* (núm. 106).

**Soler Roch, M. T.** (1997). "El sistema de gestión tributaria; problemas pendientes". *Temas pendientes de Derecho Tributario*. Barcelona: Cedecs.

**Tejerizo López, J. M.** (1993). "La reforma de la gestión tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 68).

**Tejerizo López, J. M.** (1998). "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 100).

