El sistema español de aplicación de los tributos

José A. Rozas

Profesor acreditado a Cátedra

Sección de Derecho financiero y tributario

Universidad de Barcelona

RESUMEN: En este estudio se presenta una descripción general¹ de la estructura orgánica, sustantiva y procedimental por la que discurre la aplicación de los tributos en España, conforme a lo previsto en el título tercero de la Ley General Tributaria, aplicable a todos los tributos, estatales, autonómicos y locales. En sus cuatro órdenes de actuación: información, asistencia y colaboración social; gestión; inspección; y recaudación. Para lo cual, se enmarca con carácter previo su análisis en los fundamentos normativos y estructurales que presiden la ordenación de los tributos en España.

SUMARIO

1.- FUNDAMENTOS: 1.1.- *Sistema de fuentes*, 1.2.- *Antecedentes y evolución*, 1.3.- *Actuaciones, órganos y procedimientos*, a) Actuaciones, b) Órganos, c) Procedimientos; 1.4.- *Contextura jurídica de las relaciones tributarias*: a) Obligaciones pecuniarias, b) Deberes y obligaciones formales, c) Derechos, potestades y facultades de la Administración, d) Derechos, facultades e intereses legítimos del contribuyente; 2.- ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS: 2.1.- *Información, asistencia y colaboración social*; 2.2.- *Gestión*; 2.3.- *Inspección*; 2.4.- *Recaudación*.

1.- FUNDAMENTOS

El sistema tributario español, se vertebra, territorialmente, en tres ejes –Administración general del Estado, Comunidades autónomas de régimen común² y Corporaciones

¹ Para una aproximación más detenida al particular puede acudir a cualquiera de los manuales al uso en los Estudios de Derecho, entre los que cabría destacar dos más concisos –L.M. Alonso, M. Casanellas y J.M. Tovillas, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, Atelier y el de R. Falcón y Tella, *Derecho financiero y tributario (Parte general)*, Universidad Complutense de Madrid- y otros dos más prolijos: *Derecho financiero y tributario. Parte general* (Thomson/Civitas), de F. Pérez Royo; *Curso de Derecho financiero y tributario*, de J. Martín Queralt *et al.* Editado por Tecnos.

² El marco normativo básico de financiación autonómica viene configurado por la Ley orgánica, 8/1980, aprobada en los albores del régimen constitucional vigente, el 22 de septiembre de 1980 y que desde entonces ha tenido sucesivas modificaciones en 1996, 2001 y 2009. El Tribunal Constitucional ha dejado ya definitivamente claro, con ocasión de la sentencia relativa a la constitucionalidad del Estatuto de Cataluña (STC 31/2010), que esta norma -que forma parte del llamado “bloque de constitucionalidad”- es la referencia normativa básica por cuanto a la ordenación constitucional del sistema de financiación

locales (provincias, municipios y consejos insulares, en esencia)³- y dos regímenes especiales con peculiaridades propias en el marco común, Ceuta y Melilla (Ciudades autónomas), por una parte, y las Islas Canarias, por otra; en este sistema se integra –por vía convencional⁴, mediante leyes paccionadas entre Las Cortes Generales y los respectivos Parlamentos autonómicos- un subsistema, llamado de régimen foral (las tres provincias –Álava, Guipúzcoa y Vizcaya- que constituyen la Comunidad autónoma del País Vasco, y la Comunidad foral de Navarra).

El resultado de esta distribución de competencias tributarias, del modo en el que se han desplegado hasta la fecha, ha comportado que, en el ordenamiento tributario español se puedan distinguir –prescindiendo aquí de las tasas y de otras categoría tributarias marginales- cinco tipologías de impuestos:

- i) Impuestos íntegramente **estatales** que, en esencia, se circunscriben al Impuesto sobre Sociedades (IS), al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), y a cuatro impuestos energéticos aprobados en 2012;
- ii) Impuestos compartidos –**cedidos**- en mayor o menor medida –normativa, gestión y rendimiento- por la Administración general del Estado y las Comunidades autónomas de régimen común;
- iii) Impuestos **propios** de las Comunidades autónomas de régimen común;
- iv) Impuestos forales –en el País Vasco y Navarra- llamados concertados, de normativa autónoma o común;
- v) Impuestos **locales**.

1.1.- Sistema de fuentes

Todos los tributos se configuran y aplican conforme a lo dispuesto en la **Ley General Tributaria 58/2003**, de 28 de diciembre (en adelante LGT) en la que se contienen los principios, categorías y procedimientos comunes en la materia⁵ y que, por lo tanto, es la

autonómico, incluso por lo que a los regímenes forales afecta –en todo lo no previsto en sus leyes paccionadas de concierto, para los territorios vascos, y convenio, para Navarra (SSTC 208/2012 y 110/2014) [para un estudio crítico de esta jurisprudencia y de la aplicación de la LOFCA a las haciendas forales *vid.* F. De la Hucha Celador, “ La aplicación de la LOFCA a las haciendas forales”, en J. Arrieta Martínez de Pisón y J. Zornoza Pérez (dirs.) F.A. Vega Borrego (coord.), *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, 2014, pp. 579-610], debiéndose de interpretar las normas estatutarias de cada Comunidad autónoma de forma coherente y respetuosa con lo dispuesto en la misma. Por otra parte, la ley ordinaria que en la actualidad desarrolla lo previsto en la LOFCA para las Autonomías de régimen común es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

³ El sistema tributario local viene regulado, fundamentalmente, en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales, 2/2004, sin perjuicio de las especialidades de régimen foral para las provincias, municipios y otras corporaciones locales radicadas en el País Vasco o Navarra.

⁴ *Cfr.* Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (última modificación mediante la Ley 14/2015, de 24 de junio).

⁵ Aunque cada uno de los territorios forales –Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra- ha aprobado su propia norma general tributaria, en ejercicio de las potestades tributarias que al respecto se les reconocen

norma general tributaria para todos y cada uno de los tributos, estatales, autonómicos o locales.

La LGT se estructura en siete títulos. Más allá del que la encabeza con carácter programático, y prescindiendo de los dos últimos –recientemente añadidos al texto original para regular el cruce de los procedimientos tributarios con los penales en caso de delitos relacionados con la Hacienda pública, el sexto, y la recuperación de las ayudas de Estado declaradas contrarias al Derecho comunitario, el séptimo- son cuatro los títulos nucleares de esta ley:

- i) El segundo, que cataloga las obligaciones, derechos, deberes, intereses legítimos, situaciones activas y pasivas de cada una de las partes que intervienen en el desarrollo de las relaciones tributarias, así como los **elementos** estructurales, **sustantivos**, del tributo;
- ii) El tercero, que regula todo lo atinente a la aplicación de los tributos, las actuaciones y procedimientos tributarios, los **aspectos formales** en sus cuatro fases, propedéutica, de gestión, inspección y recaudación;
- iii) El cuarto, dedicado al Derecho sancionador tributario, que en nuestro Derecho guarda razón de especialidad, respecto a lo dispuesto a propósito de las **infracciones y sanciones** administrativas;
- iv) Y el quinto, que se dedica a la ordenación de los **recursos** de revisión, de oficio y a instancia de parte, de los actos tributarios que se ventilan, fundamentalmente, en sede administrativa mediante un recurso preceptivo ante unos llamados Tribunales económico-administrativos íntegramente formados por funcionarios, inspectores de Hacienda en su mayoría, e incardinados en el organigrama del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Sin perjuicio de referencias tangenciales al resto de los títulos enunciados, el propósito de este artículo es, sencillamente, mostrar un panorama general de las actuaciones, órganos y procedimientos en los que se vertebra la aplicación de los tributos españoles, prescindiendo del Derecho sancionador tributario –que tiene identidad propia- y haciendo una somera alusión al Derecho de recursos, que, por otra parte, es de lo más arcaico e ineficiente –no por falta de preparación de quienes lo administran, claro está- de todo el sistema⁶.

en el Ordenamiento, ninguna de las cuatro se separa, en lo esencial, de la LGT, por cuanto, como se prevé en las respectivas leyes paccionadas de regulación de los regímenes forales vasco y navarro, la normativa de los territorios forales “se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos” (art. 7 de la Ley 28/1990 y art. 3.a) de la Ley 12/2002).

⁶ Su desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Lo cierto y verdad es que en nuestro sistema se superponen una primera fase de recurso administrativo –en única o doble instancia- y otra, posterior, contencioso administrativa, ante órganos judiciales, que también puede desdoblarse en dos estadios procesales. Más allá del recurso de casación ante el Tribunal Supremo y de los eventuales recursos ante de carácter constitucional o ante los Tribunales de Justicia de la Unión Europea y la Corte de derechos humanos de Estrasburgo. Lo que alarga y encarece más que considerablemente la resolución de los litigios tributarios.

El título tercero de la LGT, “La aplicación de los tributos”, ha sido objeto de dos desarrollos reglamentarios de conjunto, más allá de otros marginales:

- i) Mediante el Real Decreto 1065, de 27 de julio de 2007. Se aprobó el **Reglamento** general de las actuaciones y los procedimientos de **gestión e inspección** tributaria y de desarrollo de las **normas comunes** de la aplicación de los tributos;
- ii) El Real Decreto 939, de 29 de julio del 2005, por su parte, contiene el **Reglamento general de recaudación**⁷.

Si bien es cierto que la regulación exhaustiva que de los procedimientos se hace en la LGT –se trata de un cuerpo legal prolijo y minucioso- relega a las disposiciones reglamentarias la ordenación de escasas cuestiones de trascendencia.

1.2.- *Antecedentes y evolución*

La primera Ley general tributaria de nuestro ordenamiento tributario se aprobó en el año **1963** –a imagen y semejanza de la Ordenanza tributaria alemana de 1919- desgajándose de lo que sería la ley de reforma del sistema tributario de 1964, por la que sentaba la planta de lo que vendría a ser, quince años después, nuestro sistema tributario actual. El sistema en vigor, gestado al despuntar los setenta, ha tenido –por lo que se refiere a la ordenación de sus grandes figuras impositivas- dos **etapas** de desarrollo: la primera, se abre con el delito fiscal e impuesto de patrimonio **de 1977**, y se cierra con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), en **1987**, pasando por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de 1978 y el IVA de 1986; la siguiente etapa, **de 1991 a 2012**, arranca con la segunda ley del IRPF, 1991, para, pasando por el tercer, actual, IRPF (1998/2002/2006/2015), y las reformas tanto del IVA como de los impuestos especiales de 1992 (al socaire del Acta de la Unión Europea de 1993), llegar a la introducción de los impuestos energéticos en 2012. Entre tanto el Impuesto sobre Sociedades (IS) tomó una primera forma en 1978, una segunda, en 1995, para “europizarse” (Informe Ruding) y, a partir del 2010, someterse al calor de la crisis financiera e inmobiliaria a un proceso frenético de reformas sin rumbo fijo que ha conducido a la realizada en 2014, al ritmo del llamado programa BEPS de la OCDE.

¿Qué ha pasado entre tanto con la **legislación general tributaria** –aplicable, por cierto, a todos los tributos, estatales, compartidos o no, autonómicos y locales- durante todos estos años? Pues en **1985** se llevó a cabo una reforma que endurecía considerablemente el régimen sancionador y que, en buena medida, fue declarada inconstitucional siete años más tarde (STC 76/1992). Unos años más tarde -tras enmendarse parcialmente, en 1995, los destrozos del 85- se dictó la hoy añorada Ley de garantías y derechos del contribuyente, 1/**1998**. Finalmente, y tras varias comisiones de expertos y dilatados

⁷ Para un completo análisis de Derecho comparado europeo de las actuaciones y procedimientos de recaudación, puede consultarse Fondazione Bruno Visentini, *La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata*, Alter Ego, Viterbo, 2015, 460 pp.

debates, se elaboró la primera Ley general tributaria de este período democrático, la **58/2003** que, sobre la plantilla de la de 1963 –ambas se aprobaron un 28 de diciembre– incorporaba a su contenido la 1/1998 y adecuaba la precedente al entorno constitucional, legislativo y jurisprudencial contemporáneo.

Pues bien, desde entonces se han sucedido varias reformas “silenciosas” de la legislación general tributaria, fundamentalmente dos leyes de “prevención del fraude” (36/2006) y de “intensificación en la prevención y lucha contra el fraude” (7/2012) que –de un modo u otro, a unos efectos o a sus contrarios– han ido haciendo mella en el estatuto del contribuyente “*ad maiorem gloriam*” de la Administración tributaria que, sistemáticamente, iba reforzando sus facultades y acomodando a sus intereses particulares –los de sus empleados públicos– el devenir de los procedimientos. Se culmina este viaje de retorno a los arcanos de 1985 con un ajuste de general de clavijas (**Ley 34/2015**) en el que explícitamente se ha prescindido del dictamen de académicos y otros profesionales, desoyendo en lo esencial, también, al Consejo de Estado y al Consejo General del Poder Judicial. De hecho, a una llamada “Comisión de expertos” para la reforma tributaria (integrada por cinco economistas y un jurista) se le dieron indicaciones muy tajantes para prohibirles que dijeran nada sobre la normativa general tributaria que, decían, no estaba previsto modificar. Lo que se ha hecho ha sido, exactamente, lo contrario: una mini-reforma, más allá de lo realizado en el IS, de los impuestos en particular –en esencia una rebaja del IRPF– y una sinuosa modificación de la normativa general tributaria, al son de un sedicente proyecto elaborado por la Dirección general de tributos del Ministerio de Hacienda⁸.

1.3.- Actuaciones, órganos y procedimientos

Para comprender cómo se aplican los tributos en España, es preciso entender qué tareas, actuaciones, se han de a tal efecto acometer, quiénes se han de ocupar de llevarlas a cabo y por qué cauces, procedimientos, han de discurrir. Sin perjuicio de que en buena medida tales actuaciones pueden resultar concomitantes y paralelas a las de averiguación, determinación e imposición de los ilícitos –administrativos o penales– cometidos por los contribuyentes en materia tributaria, por tratarse el Derecho sancionador tributario un orden jurídico específico diferente –aun cuando tangencial– del tributario, en tanto que se regula en nuestro Derecho tributario en un título propio de la LGT, el cuarto, y en el Código penal, se va a prescindir en este trabajo de lo que al mismo atañe. Si bien es cierto que las normas comunes a todos los órdenes de la aplicación de los tributos –gestión, inspección y recaudación– son aplicables en el orden sancionador tributario, con las especialidades que al respecto pudieran corresponder.

En esencia, todo proceso de aplicación del Derecho se compone de tres órdenes de actuaciones –no necesariamente sucesivas en el tiempo, ni acometidas por una sola de

⁸ Cfr. J.L. Bosch Cholbi (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Wolters Kluwer/Aedaf, 2016, 530 pp.

las partes llamadas a intervenir en el desarrollo de las relaciones en las que se despliega la vida jurídica- que se pueden identificar como actuaciones encaminadas a fijar los **hechos** (de **instrucción**), aquellas otras que se orientan a la determinación de los **derechos** que de aquellos se derivan (**declarativos**) y un último orden de actuaciones dirigidas a **hacer cumplir** los deberes, deudas o prestaciones que de todo lo anterior se hayan deducido (**ejecutivas**).

a) Actuaciones

Si la caracterización descrita de actuaciones encaminadas a la aplicación del Derecho la trasladamos al orden tributario (*tax compliance*), nos encontramos con que es preciso, en esencia, conseguir que la Administración tributaria tenga conocimiento de los hechos con incidencia tributaria, a lo que se orientan las siguientes actuaciones de **instrucción**:

- i) **Informativas**, tanto por parte de los contribuyentes (deberes censales, contables, de facturación, de declaración de obligaciones propias o de terceros...) como por parte de las Administraciones tributarias (contestación a consultas, información sobre valoraciones o normativa tributaria, certificación, asistencia técnica...), a los efectos de tener un conocimiento lo más preciso posible de los hechos con trascendencia tributaria, de los actos administrativos de aplicación de los tributos, y del modo en que se ha de interpretar y aplicar el Derecho tributario;
- ii) **Valorativas**, de los bienes (muebles o inmuebles) y derechos (precios, contraprestaciones, rentas en especie) con incidencia en la determinación de las deudas tributarias;
- iii) De **comprobación** y **verificación** de la veracidad, su ajuste a la realidad, de los hechos declarados por los contribuyentes o por otros sujetos al hilo de las declaraciones e informaciones tributarias;
- iv) De **investigación** de hechos con trascendencia tributaria desconocidos por los órganos competentes en materia de inspección;
- v) De **prueba** (testifical, documental, pericial...) de los hechos con trascendencia tributaria

En lo atinente a la determinación de los créditos tributarios, actuaciones **declarativas** encaminadas a concretar su alcance y cuantía, conforme a las disposiciones jurídicas que rigen los hechos conocidos y probados, cabe distinguir las siguientes:

- i) **Calificación** de los hechos, precedida, acompañada, de la **localización** e **interpretación** de la normativa aplicable a los mismos;
- ii) Cuantificación, **liquidación**, de las prestaciones pecuniarias –deudas y créditos tributarios, de los contribuyentes- derivadas de la subsunción de los hechos, considerados probados, en la normativa aplicable a los mismos;

- iii) **Revisión administrativa** de lo actuado, normalmente al hilo de las reclamaciones, quejas y recursos interpuestos por los ciudadanos contra los actos de naturaleza tributaria.

Por último, en lo que se refiere a la **ejecución** (*enforcement*) de los derechos de crédito reconocidos a todas las partes de las distintas relaciones tributarias, de los deberes formales encaminados a su determinación y aseguramiento, cabe distinguir entre tres modalidades de actuaciones:

- i) De **recaudación** –voluntaria o forzosa- tanto de las deudas y prestaciones tributarias, como de las sanciones impuestas al hilo del desarrollo de las relaciones tributarias;
- ii) De adopción de **medidas cautelares** relativas al aseguramiento de los créditos tributarios;
- iii) De **devolución** al contribuyente de los créditos que en favor del mismo se generen, tanto en el desarrollo ordinario de las relaciones tributarias, como de los ingresos que –por cualquiera que sea la patología que se produzca al respecto- sean declarados indebidos.

b) Órganos

En la aplicación del sistema tributario español intervienen, en el ejercicio de las competencias que a cada uno de ellos les reconoce el Ordenamiento, los siguientes organismos administrativos: el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas, la Agencia estatal de Administración tributaria (AEAT), las Administraciones tributarias autonómicas, las forales y las locales. Cabe prescindir aquí de lo relativo a las Administraciones autonómicas, forales y locales, competentes para la aplicación de sus tributos propios y de las funciones que se les hayan encomendado en la de aquellos que siendo de titularidad estatal se les hayan, en una u otra medida, cedido. En la aplicación de los tributos intervienen de modo directo, pues, por lo que a la Administración general del Estado se refiere, los siguientes organismos:

- i) La **Dirección general de tributos** que, incardinada en el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas, es el órgano en el que se diseña la política tributaria, se dictan las disposiciones interpretativas y se responden a las consultas formales que se puedan plantear por los contribuyentes;
- ii) La **Dirección general del Catastro inmobiliario** desde la que se dirige la política y gestión del catastro inmobiliario, único y común para todo el territorio nacional, en el que se censan y valoran a efectos fiscales los solares, terrenos y edificaciones;
- iii) Los llamados **Tribunales económico-administrativos**, Central y Regionales-Locales -estos últimos únicamente existentes en Ceuta y Melilla- que son los órganos administrativos -dependientes e integrados

en el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas, compuestos en su totalidad por Inspectores de Hacienda y Abogados del Estado- que resuelven las fases administrativas de la mayor parte de los recursos contra actos tributarios.

- iv) Otros órganos transversales con funciones muy particulares, como el **Consejo para la defensa del contribuyente**, con competencias parejas a las de un *Ombudsman*, las **Juntas arbitrales** que resuelven los conflictos de competencia entre Administraciones tributarias –general, autonómicas y forales- en régimen de arbitraje público, o el **Instituto de Estudios Fiscales y Escuela de Hacienda Pública**, a través de los que se canaliza la actividad investigadora y de formación académica en finanzas públicas auspiciada desde el Ministerio de Hacienda.

La **AEAT**, por su parte, creada mediante una disposición adicional de la Ley de Presupuestos para 1991 –desde entonces (25 años) pendiente de que se la dote de un estatuto completo en una ley propia- es el organismo, supuestamente “independiente” del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas –su Presidente no es sino el Secretario de Estado de Hacienda de dicho Ministerio- con personalidad jurídica diferenciada de la del Estado y régimen jurídico y económico-financiero propio y exclusivo, a quien se le encomienda la aplicación del sistema tributario estatal, y el desarrollo de cuantas competencias le puedan corresponder en lo relativo a la gestión de las relaciones tributarias –internacionales, estatales, autonómicas o locales- o de otro orden –judiciales o de otros ámbitos administrativos- que por atribución legal, delegación o convenio le puedan ser asignadas.

La Agencia –más allá de sus dependencias transversales e instrumentales- se organiza en tres grandes Departamentos operativos organizados por funciones –salvo en lo relativo a los impuestos de aduanas e impuestos especiales- denominados de Gestión, Inspección y Recaudación, que cuentan con dependencias centrales, regionales y provinciales organizadas territorialmente en Delegaciones especiales y provinciales, estructuradas, a su vez, en Administraciones de ámbito territorial y/o funcional más reducido.

En cuanto al personal que presta servicios en los órganos tributarios de la Administración general del Estado arriba enunciados tiene, en su inmensa mayoría, condición de funcionario público, con vinculación estatutaria y estable de Derecho público, no sujeto al Derecho laboral. Se organizan, sustancialmente, en cuatro grandes cuerpos de estructura jerárquica, los **Inspectores de Hacienda**, los **Técnicos de Hacienda**, los **Agentes de Vigilancia aduanera** y los **Agentes de la Hacienda pública** –con funciones auxiliares estos últimos- que prestan sus servicios, indistintamente, en cualquiera de los órganos y organismos del Ministerio o de la AEAT.

No se puede perder de vista, en todo caso, que –merced al nivel de excelencia alcanzado por la AEAT en su armazón de tecnología informática- todo el sistema tributario español descansa sobre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

formales y materiales que se encomienda, directamente, a los contribuyentes. Como es natural, en buena medida, los ciudadanos recurren para atender en tiempo y forma el volumen inabarcable de obligaciones de hacer y dar que el sistema tributario les atribuye, a una tupida red de profesionales –asesores fiscales, auditores, abogados, gestores administrativos, técnicos tributarios- que organizados, o no, en diversas asociaciones y corporaciones, desarrollan su actividad sin sujeción a ningún régimen estatutario legal que ordene y regule de forma coherente el ejercicio del asesoramiento tributario.

c) Procedimientos

En consonancia con las actuaciones a desarrollar, el ordenamiento tributario español estructura los procedimientos de aplicación de los tributos en tres grandes grupos - gestión, inspección y recaudación- regulados respectivamente en los capítulos tercero, cuarto y quinto del título tercero de la LGT y que marcan la estructura de la organización operativa de la AEAT en tres grandes Departamentos: Gestión, Inspección y Recaudación.

La tendencia de la política normativa española en materia tributaria, desde finales del siglo pasado, ha sido la de aprobar leyes extraordinariamente reglamentistas que regulan de forma exhaustiva la práctica integridad de todos los aspectos materiales y formales relativos a la configuración y exigencia de las obligaciones tributarias. En cualquier caso, siempre queda un espacio para los desarrollos reglamentarios de la normativa legal, que, en la actualidad se contienen, por lo que afecta a la aplicación de los tributos, sustancialmente en tres Reales Decretos:

- i) El RD 1065, de 27 de julio de 2007, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de **gestión e inspección** y desarrollo de las **normas comunes** de los procedimientos de aplicación de los tributos;
- ii) El RD 1619, de 30 de noviembre de 2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de **facturación**; y
- iii) El RD 939, de 29 de julio de 2005, por el que se aprueba el Reglamento general de **recaudación**.

El Derecho comunitario, por otra parte, ha venido irrumpiendo, poco a poco, en nuestro Derecho tributario desde el año 1986 en el que España se incorporó a la UE. No sin dificultades, los tres grandes poderes del Estado –legislativo, ejecutivo y judicial- han ido asimilando que el Derecho comunitario no es Derecho internacional, sino una parte, peculiar y trascendente, del Derecho nacional, que se inserta en el mismo –a diferentes niveles y con distintos efectos- como parte inseparable e inescindible de lo que integra el ordenamiento jurídico propio –compartido en el caso de su dimensión comunitaria- de la Nación española. En la configuración de las relaciones tributarias, en la contextura jurídica de los derechos y deberes que a cada parte corresponden en su desarrollo, en el

armazón de los procedimientos por los que discurren, se han venido incorporando a nuestro ordenamiento tributario realidades como el efecto directo de las Directivas, las cuestiones prejudiciales –muy poco utilizadas, por desgracia, entre nuestros juristas- los procedimientos por infracción promovidos desde la Comisión Europea –más frecuentes, en cambio, de lo que sería deseable- la recepción, en definitiva, del Derecho primario, derivado o convencional europeo. A este respecto, en el 2015, se ha cerrado la LGT con un nuevo título, el séptimo, dedicado de forma monográfica a regular todo lo relativo a la recuperación de ayudas de Estado declaradas incompatibles con el Derecho comunitario cuando afecten al ámbito tributario. Anteriormente se había incluido ya un capítulo sexto (arts. 177 *bis* a *quaterdecies*), como cierre del título tercero, dedicado a regular todo el desarrollo de las relaciones y procedimientos de asistencia mutua con otros Estados, en la gestión, inspección y recaudación de los tributos.

En otro orden de cosas -propias de la dogmática penal o sancionadora, que no de la tributaria- en el Código penal y su normativa procesal se regulan los ilícitos tributarios, el proceso encaminado a la exigencia de las responsabilidades derivadas de su comisión, mientras que en un título específico, el cuarto, de la LGT se regula lo atinente a las infracciones y sanciones administrativas en el orden tributario, que se exigen conforme a un procedimiento específico cuya regulación de desarrollo se contiene en el RD 2063, de 15 de octubre de 2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Lógicamente, los procedimientos de exigencia de responsabilidad penal y administrativa por la comisión de ilícitos de naturaleza tributaria se han de armonizar y articular de forma coherente con los que anticipada, paralela o posteriormente se pudieran derivar en lo relativo a la liquidación de las obligaciones tributarias correlativas a los ilícitos. En esta asignatura –la ordenación procedimental armónica de ilícitos y deudas tributarias- el Derecho español ha venido reiteradamente fracasando desde que en el año 1977 se reformara el delito fiscal en la cabecera de lo que sería el sistema de impuestos surgido de la transición democrática de fin de siglo, a partir de 1978⁹. En la actualidad, en el marco de la contrarreforma de la LGT, de 2015, se ha decidido escindir los procedimientos –cuando se adviertan indicios de delito- en dos “cuotas” que llevarán una vida paralela y entrecruzada destinada a generar, sin duda, conflictos insospechados, quedando todo ello regulado, nada menos, que en todo un nuevo y flamante título sexto de la LGT.

Por último, nuestro ordenamiento tributario sigue el modelo francés de revisión administrativa de los actos tributarios como requisito previo para el acceso a la impugnación de los mismos en el orden jurisdiccional, el llamado privilegio exorbitante de la autotutela revisora. Lo que, de forma literaria, se denomina la exigencia de “agotar la vía administrativa” antes de impugnar la legalidad del acto tributario en sede judicial. En este orden de cosas, el corazón del sistema tributario de revisión administrativo

⁹ De imprescindible lectura resulta a este respecto la monografía de la Dra. Isabel Espejo Poyato cuya experiencia en la materia, como Inspectora de Hacienda destinada durante muchos años en las dependencias de la AEAT de relaciones con la Justicia, le ha permitido tener un conocimiento privilegiado del particular: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2013, 459 pp.

viene constituido por las llamadas reclamaciones económico-administrativas, de larga tradición en nuestro ordenamiento, cuyo procedimiento viene regulado en el título quinto de la LGT, y cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el RD 520, de 13 de mayo de 2005, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de **revisión en vía administrativa**.

1.4.- *Contextura jurídica de las relaciones tributarias: derechos, deberes, garantías, facultades y potestades*

En el devenir de las relaciones tributarias, pues, se van sucediendo toda una serie de actuaciones encaminadas a la fijación de los hechos con relevancia al respecto, a la determinación de los créditos y deberes de los mismos derivados, como, por último, a la exigencia de su cumplimiento, que discurren por unos cauces procedimentales reglados. En el desarrollo de esos procedimientos, al objeto de preservar su correcto funcionamiento, su eficacia y justicia, el Derecho reconoce a cada una de las partes toda una serie de derechos, deberes, garantías, facultades y potestades que constituyen la nervadura, la contextura jurídica, de las relaciones que en su andadura se van desenvolviendo y cuyo contenido se va concretando en forma de derechos patrimoniales de crédito.

En expresión de quien se considera unánimemente como fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario en España, el Prof. Fernando Sainz de Bujanda, en este “haz de relaciones jurídicas homogéneas”¹⁰ y a su alrededor, se despliega un conjunto granado de potestades administrativas, derechos de crédito, garantías, derechos personales, facultades, intereses legítimos, deberes formales, que constituyen la contextura jurídica de tales relaciones y que condicionan, presiden, el desarrollo de los distintos procedimientos por lo que éstas pueden discurrir, desde su nacimiento hasta su extinción definitiva.

¹⁰ La construcción dogmática del Derecho financiero y tributario español que impulsó este Maestro de la Universidad Complutense de Madrid, desde su primera edición de *Hacienda y Derecho* -Instituto de Estudios Políticos, 1955- hasta su inacabado *Sistema de Derecho financiero* -Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985- constituye el eje de explicación de lo que han constituido las bases científicas de esta disciplina en España, y desde aquí en la América hispana, a lo largo de los últimos cincuenta años. Conservando su actualidad y claridad, lamentablemente en los últimos tiempos está resultando enturbiada por el desconocimiento de la misma de que, en los últimos tiempos de forma clamorosa, hacen gala los redactores de la normativa tributaria que, en buena medida, carecen de formación jurídica, por cuanto sus estudios universitarios se han desarrollado en Facultades de Economía y Empresa de las que, en la actualidad, prácticamente ha desaparecido el estudio del Derecho. Más allá de unas nociones básicas de Derecho civil y mercantil, están por completo ausentes de su acervo intelectual las construcciones dogmáticas del Derecho público y privado sobre las que se asienta la concepción integral del fenómeno financiero como “haz de relaciones jurídicas homogéneas” (F. Sainz de Bujanda, *Sistema... op. cit.*, p. 172), dando evidentes muestras de una aproximación al mismo estrictamente “procedimentalista”, tributaria de una concepción de la relación entre el contribuyente y la Administración como relación de poder, en la que aquél está sujeto a esta última, es su súbdito, y aquélla es titular última de una serie considerable de derechos, potestades y privilegios que, claro está, todo lo justifican en aras de proteger el sacrosanto “interés general”, el patrimonio de la Hacienda, del que la Administración es celosa guardiana.

El respeto escrupuloso al marco legal que delimita el modo, los límites, las condiciones, los requisitos -las garantías, en una palabra- que han de presidir el desarrollo de los procedimientos –el modo de recorrerlos- es lo que en Derecho comunitario se viene denominando una “**buena Administración**”. Un termómetro evidente de la calidad del actuar de la Administración, en este sentido, de su producto, los actos administrativos que emite, es el porcentaje de los mismos que es objeto de recurso y, sobre todo, el de la proporción de aquellos actos que puestos en entredicho finalmente se han de corregir, rehacer, como consecuencia de las resoluciones emitidas al respecto por los órganos, administrativos o judiciales, responsables de su revisión. Pues bien, aunque la Administración tributaria española procura ocultar dichos datos, no los publica en sus memorias, e incluso, al parecer, ha llegado a prohibir a sus servicios informáticos que los calculen, a través de investigaciones académicas se ha llegado a evaluar en torno al 40% -entre la fase administrativa y judicial- el porcentaje de estimación de los recursos en materia tributaria¹¹.

Una buena Administración debiera de estar, tal y como se proclama en el Código de conducta de los empleados de la Administración tributaria federal norteamericana, tan dispuesta a reconocer los derechos del contribuyente como a proteger los del Gobierno¹². En definitiva, a aplicar la ley y el Derecho, nada más.

En este orden de cosas, delimitar el perfil de la contextura jurídica de las relaciones tributarias en Derecho español, resulta particularmente clarificadora la ordenación que de las mismas realiza el Prof. Falcón y Tella, de la Universidad Complutense, a quien en este punto se seguirá, con carácter general, en la exposición: a) Obligaciones pecuniarias, b) Obligaciones y deberes formales, c) Derechos y potestades de la Administración, d) Derechos, facultades e intereses legítimos del contribuyente, e) Deberes de los empleados públicos de las Administraciones tributarias¹³.

a) Obligaciones pecuniarias

El corazón del Derecho tributario, y en torno al que se despliega el resto de las obligaciones formales, deberes y potestades, son las obligaciones de dar dinero, pecuniarias, entre las que cabe distinguir la llamada principal, la **cuota tributaria**, las prestaciones a cuenta de ésta, las accesorias respecto de estas últimas, y las que –al hilo de las anteriores- se establecen entre particulares. El conjunto de todas las prestaciones

¹¹ Cfr. por todos, L.M. Alonso *et al.*, *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, COGAC, Barcelona, 2014, 117 pp. y, del mismo autor, junto con E. Andrés Aucejo *et al.*, *Els sistemes alternatius de resolució de conflictes tributaris i la seva aplicació a l'Administració tributaria de Catalunya*, Barcelona, 2015, 519 pp. (http://presidencia.gencat.cat/web/contenut/ambits_actuacio/transicio_nacional/nou_model_adm_tributaria/06_sistemes_solucio_conflictes_tributaris.pdf).

¹² “We must be reasonable and as ready to recognize the rights of the taxpayer as we are to protect the rights of the Government” (*IRS Rules of Conduct*, Doc. 7098, cap. I, §3, reproducido en J.A.Rozas Valdés, M. Casanellas Chuecos y P. García Mexía, *Códigos de conducta en el orden tributario*, Doc. del IEF, 7/06, p. 119).

¹³ Cfr. *Derecho financiero y tributario.. op. cit.*, pp. 44 y sigs.

pecuniarias es lo que se denomina en nuestro Ordenamiento la **deuda tributaria** (art. 58 LGT), quedando expresamente excluida de tal condición el importe debido a título de sanción tributaria. Desde el momento en que nace la deuda tributaria, y en tanto en cuanto se concreta y liquida su importe, se genera en el acreedor de la misma un correlativo **derecho de crédito** que, como tal –en atención al interés público que lo sustenta y a diferencia de lo que ocurre con sus equivalentes en el Derecho privado - resulta indisponible (art. 18 LGT).

i) **Cuotas tributarias**

El objeto de la obligación tributaria principal es el pago de la cuota tributaria (art. 58.1 LGT). Realizado el hecho imponible, se devenga la obligación pagar la cuota derivada de la misma –llamada íntegra o tributaria, según el tributo- que habrá de satisfacer -una vez sea líquida y vencida- el contribuyente o, en su lugar, de estar así previsto, su sustituto. En ocasiones la cuota tributaria toma la forma de **recargo**, a favor del Tesoro de otro ente público, sobre la base o la cuota de otro tributo cuyo sujeto activo es distinto de este último (art. 58.2.d) LGT).

ii) **Prestaciones a cuenta**

Básicamente en los impuestos que sujetan a gravamen la renta de los residentes o de los no residentes, personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad - Impuesto sobre Sociedades (IS)¹⁴, Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (IRPF)¹⁵ e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)¹⁶- está previsto que el propio contribuyente, o un tercero en su nombre, anticipe el pago de la cuota tributaria, mediante las llamadas prestaciones a cuenta (art. 23 LGT), no definitivas –autónomas de la principal en cuanto a su nacimiento, pero vinculadas a aquella, dependientes de su buen fin, en cuanto a su extinción- que pueden ser de tres tipos: los **pagos fraccionados**, satisfechos con carácter de anticipo por los empresarios o profesionales a cuenta de su propia cuota tributaria; las **retenciones a cuenta** que han de practicar determinadas personas o entidades cuando abonan ciertas cantidades –rendimientos o pagos- a terceros, a cuenta del pago de la cuota tributaria que en relación a los mismos puede llegar a surgir para dichos contribuyentes; los **ingresos a cuenta** que los mismos sujetos obligados a practicar e ingresar retenciones deben realizar a cuenta de las obligaciones principales de quienes reciben los pagos, cuando las prestaciones satisfechas son en especie, *in natura*.

iii) **Prestaciones accesorias**

Las obligaciones accesorias (art. 25 LGT) son aquellas que, teniendo como presupuesto de hecho uno distinto del de las obligaciones principales o a cuenta,

¹⁴ Cfr. Ley núm. 27, de 27 de noviembre de 2014.

¹⁵ Cfr. Ley núm. 36, de 28 de noviembre de 2006.

¹⁶ Cfr. Real Decreto Legislativo, núm. 5, de 5 de marzo de 2004.

están directa y accesoriamente vinculadas a las mismas, pudiendo consistir en el abono de **intereses de demora** (art. 26 LGT), en los supuestos de mora o retraso, culpable o no, en el pago; los **recargos por ingreso espontáneo y extemporáneo** (art. 27 LGT) devengados cuando se presenta una declaración o autoliquidación fuera de plazo pero de forma espontánea, sin mediar requerimiento o actuación encaminada a la verificación de la obligación de referencia (*voluntary disclosure*); y los **recargos del período ejecutivo** (art. 28 LGT).

iv) **Obligaciones pecuniarias entre particulares**

En el desarrollo de las relaciones tributarias, y por mor de lo dispuesto al efecto en la normativa tributaria, se establecen y prevén obligaciones entre los particulares cuya razón de ser es hacer efectivo el deber de contribuir, aun cuando se incardinan en el marco de una relación privada entre dos personas o entidades (art. 24 LGT). Es el caso de las **retenciones e ingresos a cuenta que**, teniendo por objeto el pago de prestaciones tributarias a cuenta, se incardinan en el desarrollo de una relación entre particulares; o la de quien está obligado, en los llamados impuestos indirectos, a **repercutir** la cuota tributaria a un tercero, en el marco de lo que constituye una relación entre particulares, cuyo objeto es una prestación de naturaleza tributaria, teniendo el tercero la obligación de soportar tal repercusión (art. 38 LGT)¹⁷.

v) **Obligaciones pecuniarias de devolución y reembolso**

Por último, en ocasiones se invierten las tornas y el contribuyente resulta ser el titular del crédito patrimonial frente a la Hacienda pública, como es el caso del deber de reintegrar los **ingresos indebidos** (art. 32 LGT), el de proceder a la **devolución** de las cantidades que se deriven del normal funcionamiento de los impuestos de consumo –por superar, por ejemplo, las cuotas soportadas a las devengadas, en el caso del IVA- o en los impuestos sobre la renta –por ser mayor el importe de las prestaciones a cuenta que el de la cuota tributaria finalmente adeudada (art. 31 LGT). Y, por último, las derivadas de atender el **reembolso** de los costes **de las garantías** prestadas para suspender la ejecución de un acto o fraccionar el pago de una prestación pecuniaria (art. 33 LGT).

b) Deberes y obligaciones formales

¹⁷ A diferencia de lo que ocurre con los derechos de reembolso, estrictamente de orden civil, que los particulares puedan ejercitar entre sí al hilo del cumplimiento de prestaciones tributarias –como el que se genera a favor de un responsable solidario o subsidiario de la deuda tributaria de un tercero, con éste o entre sí, cuando han pagado la misma íntegra o parcialmente, o el que nace a favor del sustituto que paga en lugar del contribuyente- en este caso no estamos en presencia de derechos, sino de auténticas obligaciones tributarias –poderes/deberes- que se desenvuelven en el marco de una relación entre particulares.

La razón de ser del tributo es el articular el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público en razón de la capacidad económica de cada contribuyente, el pago, pues, de las prestaciones pecuniarias debidas con arreglo a la ley. Para que tal cosa sea posible y en aras de garantizar el buen fin, el cumplimiento en tiempo y forma, de los créditos tributarios, el Ordenamiento prevé la sujeción de los ciudadanos a unos deberes formales genéricos (*doveri* en la terminología italiana) que, en muchos casos, se traducen en el nacimiento de concretas obligaciones de hacer (*obblighi*, en la acepción italiana) (art. 29 LGT), que no de dar (*obbligazioni*, en el Derecho italiano).

Todo este elenco de obligaciones formales en la LGT, que en la literatura anglosajona se conoce como *tax compliance*, en buena medida se cumplimentan por representantes de los contribuyentes, o por profesionales y funcionarios no integrados en las Administraciones tributarias, en el marco de lo que se denomina por nuestro ordenamiento como “colaboración social en la aplicación de los tributos”¹⁸.

Estas obligaciones formales se pueden clasificar atendiendo a su incardinación en el marco de los distintos deberes genéricos de los que resultan manifestaciones específicas:

- i) **Deber de información**, que pueden dar lugar –en su desarrollo normativo específico- a obligaciones concretas de informar sobre bienes poseídos en el extranjero, sobre relaciones comerciales con terceros, sobre operaciones en las que se ha intervenido o mediado, o sobre otros datos personales y patrimoniales, con los que se construyen los censos tributarios, entre los que tiene una configuración, normativa y gestión particular el **catastro** de bienes inmuebles;
- ii) **Deber de declaración** y -cuando así, frecuentemente, se dispone- de **autoliquidación**, de deudas propias o de las de terceros con las que se mantengan relaciones comerciales o laborales;
- iii) **Deber de registro** de datos, que pueden traducirse en obligaciones formales de facturación, contabilización o certificación.

Si hemos de confiar en lo que dice la normativa tributaria, la Administración tributaria debería de actuar con prudencia, y evaluando detenidamente los costes derivados de estos deberes formales que de los contribuyentes se exigen –*tax compliance costs* o

¹⁸ Art. 92.2 LGT: “En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con Instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potencial el *cumplimiento cooperativo* de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones profesionales de la asesoría fiscal.” Esta es la única referencia expresa que puede encontrarse en nuestro ordenamiento general tributario a lo que en el Derecho tributario comparado se conoce como *co-operative compliance*.

presión fiscal indirecta, en castellano- al diseñar el contenido y formato de cada una de estas obligaciones formales¹⁹. Lo cierto y verdad es que no es así.

c) Derechos y potestades de la Administración

Una distinción esencial en Derecho público –lamentablemente difuminada en el actuar ordinario de nuestra Administración tributaria y, lo que es más grave, en la contrarreforma de la LGT aprobada en noviembre del 2015- es la que media entre los **derechos**, patrimoniales o no, que del ordinario funcionamiento del Derecho tributario se derivan en favor de los Tesoros públicos, o de las Administraciones que los gestionan, y las **potestades** que, con carácter fiduciario, y en garantía del normal funcionamiento de las relaciones tributarias, se atribuyen por el Ordenamiento a las entidades a quienes se ha encomendado la gestión pública. En el primer caso, nos encontramos ante un derecho específico, de contenido preciso, entre dos partes, siendo una, la entidad pública, la titular del derecho y la otra, el contribuyente, su deudor. Un derecho tal puede, con el pasar del tiempo, extinguirse por mor del instituto de la prescripción. Las potestades, como tales, no prescriben, aun cuando pueda caducar su ejercicio por perder su objeto propio. El titular del derecho de crédito, por otra parte, puede ser –y en muchos casos lo es- un sujeto diferente de aquél a quien se atribuye la potestad que opera en garantía de aquél. De hecho, por ejemplo, en nuestro sistema tributario el titular de los créditos tributarios es el Tesoro público, mientras que la gestión de los mismos se encomienda a la AEAT llamada a rendir cuentas – *accountability*- sobre su correcta administración y sobre el ejercicio de las potestades y facultades que a tal efecto se le confieren, en el más estricto respeto de la ley y del Derecho, preservando los derechos que la misma reconoce a los contribuyentes con la misma diligencia que se aplica al defender los que al Tesoro público corresponden.

Entre las potestades fiduciarias que por el Derecho tributario se atribuyen a las Administraciones tributarias, con el fin, y en garantía de posibilitar la correcta determinación y pago de los créditos tributarios que conforme a la ley sean debidos, revisten particular importancia las directamente encaminadas al ejercicio de las prerrogativas de autotutela declarativa y ejecutiva de los tributos:

- i) Las potestades de **verificar** y **comprobar** la veracidad de los hechos declarados por los contribuyentes, de solicitar de los mismos o de terceros **información** sobre aquellos hechos que tengan trascendencia tributaria, así como la de **investigar**, inspeccionar, hechos no declarados de los que se deriven consecuencias tributarias;
- ii) La potestad de **liquidar** las deudas tributarias, es decir, calificar los hechos constitutivos de las mismas, determinar y cuantificar su contenido;

¹⁹ Art. 3.2 LGT: “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

- iii) La potestad de **recaudar** y de **devolver** los derechos de crédito, las sanciones y las deudas públicas que se generen en la aplicación del Derecho tributario.

Las otras dos potestades genéricas de mayor relevancia en este orden de cosas son las de **sancionar** los ilícitos que traigan causa de la aplicación de los tributos y la de **revisar** los actos administrativos que en los distintos procedimientos tributarios y sancionadores se sucedan.

d) Derechos, garantías, facultades e intereses legítimos del contribuyente

En un primer orden de ideas, y como correlato lógico de las prestaciones pecuniarias a las que se ha hecho referencia más arriba, del funcionamiento ordinario del Derecho tributario se generan en favor del contribuyente **derechos subjetivos de crédito** de carácter patrimonial frente a terceros –como en los supuestos de retenciones o repercusiones- y frente a la Administración, en el caso de las devoluciones y reembolsos (art. 34 b) y c) LGT). Sin llegar a poder calificarse como derechos subjetivos en sentido estricto, el Derecho también reconoce al contribuyente **intereses legítimos** dignos de protección frente a actuaciones administrativas que le han podido perjudicar.

Por otra parte, el Ordenamiento, del mismo modo que establece obligaciones prestacionales, de dar o hacer, para el contribuyente, le inviste de una serie de derechos subjetivos y garantías que le protegen de un eventual uso exorbitante por parte de la Administración de las potestades que a la misma se atribuyen para el ejercicio de sus funciones, en una palabra, del abuso de poder. En el Derecho tributario español en la Ley núm. 1, de 26 de febrero de 1998 se dio una primera redacción a estos **derechos y garantías**, inspirándose en lo que en el Derecho administrativo se había hecho mediante la Ley núm. 30, de 26 de noviembre de 1992, pasando luego a integrarse en el art. 34 de la vigente LGT, de 2003. Con el objetivo de dotar al contribuyente de un procedimiento específico de defensa de los mismos, se creó, al incorporarlos formalmente a nuestro Derecho, el **Consejo para la Defensa del contribuyente** integrado en el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas²⁰. En cuanto a su relación, se enmarcan en los clásicos desarrollos de estatutos del contribuyente –*taxpayer bill of rights*- que proliferaron a finales del siglo pasado en los Ordenamientos tributarios occidentales²¹ como proyección específica en el ámbito de esta rama del Derecho de la recepción en el Derecho administrativo de los derechos fundamentales del ciudadano, del significado último de la tutela judicial efectiva, del *due process*, de lo que en Derecho europeo se ha

²⁰ Cfr. Real Decreto núm. 1676, de 13 de noviembre de 2009, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

²¹ Cfr. a este respecto J.A. Rozas, P.M. Herrera y S. Mauricio, “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, en *Crónica tributaria*, núm. 94, 2000, pp. 83-124; y, en la literatura anglosajona, D. Bentley, *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation* y R.W. Maas, *Guide to Taxpayers’ Rights and HMRC Powers*, Boloombury, 2014, 583 pp.

venido conociendo como el derecho a una buena Administración: alegaciones, certificaciones, copias, protección de datos, información, quejas, etcétera.

En otro sentido, y en paralelo al reconocimiento de las potestades que el Ordenamiento reserva a la Administración, el Derecho tributario reconoce al contribuyente, en el desarrollo de sus relaciones tributarias, toda una serie de **facultades** que son, por una parte, el correlativo lógico de las obligaciones que se le imponen respecto de terceros – de retención, de repercusión, de información, etcétera- y, por otra, de las **opciones** que el sistema tributario le reserva en cuanto a elegir un sistema u otro de declaración, preferir un sistema u otro de aplicación de beneficios fiscales o de determinación de la base imponible, las deducciones o las valoraciones de los inmuebles. Del mismo modo que el contribuyente está sujeto, y condicionado, al ejercicio que de sus potestades realice la Administración, ésta se ha de atener en su desarrollo a las opciones que legítimamente haya efectuado el contribuyente, de acuerdo con la ley, en la configuración de sus obligaciones tributarias.

e) Deberes de los empleados públicos

Por último en la exposición, que no en su importancia, con excesiva frecuencia los empleados públicos de las Administraciones tributarias tienden a perder de vista que no son sino servidores de los intereses de los contribuyentes, quienes en última instancia son los copropietarios de la Hacienda pública cuya gestión se les ha encomendado, y que en el desarrollo de sus funciones, en el ejercicio de sus potestades, se deben de atener al código de conducta que respecto de los empleados públicos se establece en la legislación administrativa²², que no es sino la otra cara de los derechos y garantías del contribuyente. De nuevo lo que se conoce como “buena Administración”: sigilo, motivación, celeridad, diligencia, imparcialidad, transparencia... No existe, con todo, en Derecho español un estatuto propio del empleado público de la AEAT, ni un código de conducta específico para el mismo²³.

2.- ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS

La LGT -ley general aplicable a todos los tributos del sistema estatal, autonómico y local español- dedica su título tercero a lo que denomina “aplicación de los tributos”, que se distingue de lo relativo al Derecho sancionador tributario, cuya dimensión administrativa se regula en el título cuarto de la misma ley. La aplicación de las infracciones y sanciones tributarias, aunque es materia tangencial a la de los tributos, no forma parte de la misma: los ilícitos relativos a la materia tributaria se configuran, rigen

²² Cfr. Real Decreto Legislativo núm. 5, de 30 de octubre de 2015, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

²³ Cfr. sobre el particular y sobre la experiencia británica y norteamericana al respecto, J.A.Rozas Valdés, M. Casanellas Chuecos y P. García Mexía, *Códigos de conducta... op. cit., passim*.

y determinan conforme a sus principios, normas y procedimientos, o procesos si se está en el ámbito penal, específicos.

También en un título distinto, el quinto, de la misma ley, la LGT, se regula lo relativo a la revisión gubernativa de todo lo actuado tanto en la aplicación de los tributos como en la imposición de las sanciones que se hubieran podido imponer como consecuencia de las infracciones cometidas por los contribuyentes.

En este epígrafe se describirá el conjunto de las actuaciones y procedimientos previstos tanto en orden a la aplicación de los tributos –título tercero- sin abordar lo relativo a la revisión de los actos tributarios –título quinto- y prescindiendo, también, de lo relativo al Derecho sancionador tributario que reviste naturaleza específica, diferenciada de lo propiamente tributario.

El título tercero de la LGT, “aplicación de los tributos”, se estructura en cinco capítulos: “Principios generales”; “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”; “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”; “Actuaciones y procedimientos de inspección tributaria”; “Actuaciones y procedimientos de recaudación”. En realidad el primer capítulo no contiene principios generales –como su equívoco título podría llevar a pensar- sino que se dedica a definir: en su sección primera, el ámbito funcional y territorial de lo que se entiende en Derecho español por “aplicación de los tributos”; en sus secciones segunda y tercera, toda una serie de cuestiones que se pueden encuadrar bajo una genérica expresión de “actuaciones y procedimientos de información y asistencia a los obligados tributarios”; para cerrar el capítulo con una sección cuarta en la que se dedica un artículo a las “tecnologías informáticas y telemáticas”²⁴.

El título del capítulo segundo, por el contrario, sí guarda relación con su contenido, pues se dedica a regular las especialidades (arts. 98-100) que los procedimientos tributarios, como especie, presentan respecto del género al que pertenecen, los procedimientos administrativos, de forma y manera que en todo lo no previsto en esta norma tributaria, o en las de su desarrollo, se aplicará con carácter supletorio la normativa general

²⁴ Puede parecer una obviedad hacer notar que las llamadas TIC, la tecnología digital, han transformado de forma radical –como tantos órdenes de la vida- la aplicación de los tributos. La Administración tributaria española fue, sin duda, pionera en comprender el papel primordial que la tecnología electrónica –las infraestructuras, aplicaciones y sistemas informáticos- estaba llamada a tener en la ordenación y administración de los sistemas tributarios. La AEAT dispone al efecto de una red integrada de información tributaria, RITA, extraordinariamente competitiva en el ámbito de la gestión de sistemas tributarios y que ha transformado todo el actuar y proceder de la Administración tributaria, de los intermediarios tributarios y de los contribuyentes. Se trata, desde luego, de una de “las joyas de la corona” de la Administración general del Estado español, que es la envidia de sus homónimas internacionales, autonómicas y locales. Esta herramienta es lo que le permite a la AEAT trabajar con un número de empleados, en torno a 27.000, que en términos comparados es cuantitativamente reducido. La práctica totalidad de las actuaciones tributarias se han de realizar en formato electrónico, conforme a los modelos aprobados por la Administración tributaria que incluso ha establecido, en algunos casos, la notificación electrónica preceptiva y ha llegado a sujetar a formularios digitales incluso la presentación de recursos; formando parte de sus objetivos futuros el generalizar la facturación electrónica e imponer un determinado sistema de contabilización de ingresos y gastos, accesible *on-line* por parte de las Administraciones tributarias.

administrativa²⁵. En el mismo sentido, se regulan algunas particularidades que son transversales y comunes a todas las actuaciones y procedimientos tributarios -respecto de las que con carácter supletorio se aplicará siempre el Derecho administrativo o procesal según proceda- como lo relativo a:

- i) Concepto y clases –provisionales y definitivos- de los **actos de liquidación** (art. 101);
- ii) la obligación y **plazos** de resolución de los procedimientos (arts. 103-104);
- iii) las especialidades que la **prueba** de los hechos presenta en el orden tributario (arts. 105-108);
- iv) el régimen jurídico de la **notificación** de los actos de aplicación de los tributos (arts. 102, 109-112); y
- v) dos artículos relativos a la **entrada en el domicilio** (art. 113) y a la **denuncia** pública (art. 114).

2.1.- Información, asistencia y colaboración social

La responsabilidad concomitante a la aplicación de los tributos, gracias en buena medida a la tecnología digital, se ha venido desplazando, en todos los ordenamientos, hacia el contribuyente y sus representantes. La complejidad que han adquirido las relaciones económicas en una economía globalizada y las limitaciones presupuestarias a las que se enfrentan las Administraciones públicas harían prácticamente imposible que un sistema tributario se pudiera gestionar de otra forma, sin poner en riesgo su eficacia y justicia.

Dicho esto, este cambio de modelo exige de la Administración tributaria que lo aplica que dedique una particular atención y recursos a todo lo que constituye la fase propedéutica, preparatoria, de lo que es propiamente la aplicación –gestión, inspección y recaudación- de las deudas tributarias. Estas actuaciones preparatorias son, en buena medida, desarrolladas por el Departamento de Gestión de la AEAT –en cuanto a los tributos que son de su competencia- pero no en exclusiva. Por lo tanto, no es correcto confundirlas, ni en cuanto a su objeto, ni en cuanto a su competencia funcional, con las llamadas “actuaciones y procedimientos de gestión”.

Como se ha señalado, su regulación se contiene, básicamente, en el capítulo primero del título tercero de la LGT en el que se distingue entre las actuaciones y procedimientos de “información y asistencia a los contribuyentes” (arts. 85-91)²⁶, por un lado, y lo que denomina “colaboración social en la aplicación de los tributos” (arts. 92-95).

²⁵ Cfr. Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento común de las Administraciones públicas.

²⁶ En realidad la norma general tributaria utiliza como categoría general -al referirse al conjunto de los deudos de la Administración tributaria- la expresión, tomada del Derecho alemán, de “obligados tributarios”, reservando la de “contribuyente” propiamente dicho, para aquél que realiza el hecho imponible.

Los dos órdenes de actuaciones están, en realidad, coligados. Tal y como se acaba de destacar, un sistema tributario moderno no se puede ya gestionar única y exclusivamente por la Administración tributaria a cuya responsabilidad se encomienda. En dicha tarea necesariamente resultarán involucrados los contribuyentes, sus representantes, y otras entidades públicas o privadas –a las que la OCDE denomina *tax intermediaries*- que están llamados a colaborar con la Administración tributaria, en mayor o menor medida, llevando a cabo actuaciones de información, asistencia o cooperación. En el mismo sentido, en el despliegue de estas actuaciones la realidad del siglo XXI exige de un Estado a la altura de las circunstancias que las articule y ejerza de forma coordinada, cooperativa, con otros Estados, en régimen de asistencia mutua, transparencia, e intercambio automático de información. La clásica soberanía tributaria ya no se puede desplegar ni ejercitar de forma unilateral, es imprescindible coordinarse con otros Estados en la configuración y aplicación del sistema tributario para que este pueda alcanzar niveles razonables de eficacia y justicia.

En este sentido, y atendiendo a su objeto propio, cabe distinguir entre distintos órdenes de actuaciones y procedimientos:

- i) **Información** al contribuyente, o sus representantes, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas o procedimientos tributarios, que se puede articular a través de publicaciones, comunicaciones o servicios de atención telefónica, telemática o presencial;
- ii) Contestación escrita a **consultas escritas** (arts. 88-89) presentadas por los contribuyentes o sus representantes, que en su regulación y efectos se asemejan a lo que en otros ordenamientos tributarios se conocen como *tax rulings*;
- iii) Información previa sobre **valoraciones** de inmuebles (art. 90) o de “rentas, productos, bienes gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria” (art. 91), en las que encajan los acuerdos previos de precios de transferencia conocidos por sus siglas en inglés, APA’s;
- iv) Las actuaciones y procedimientos que se despliegan en torno a la provisión y gestión de la información que se facilita, espontáneamente o mediante requerimiento -tanto por los contribuyentes, como por otras personas y entidades y del sector público o privado, nacional o internacional- de **datos con trascendencia** para el control, determinación, liquidación y recaudación de las deudas tributarias, así como lo relativo al régimen de, captación, protección e intercambio de los mismos (arts. 93-95).

2.2.- Gestión

Los capítulos tercero a quinto del título que la LGT dedica a la “aplicación de los tributos” se ordenan a partir de la estructura organizativa de la AEAT. De forma paralela a la misma, cuyas unidades operativas se estructuran en tres Departamentos –

Gestión, Inspección y Recaudación- la norma general tributaria dedica un capítulo a las actuaciones y procedimientos propios de cada uno de estos Departamentos. Lo que no significa que se trate de órdenes estancos, pues existen transferencias y ámbitos competenciales, procedimientos incluso, secantes entre unos y otros. Y en el bien entendido de que en todos y cada uno de ellos pueden prestar servicios –y los vienen prestando- funcionarios de todos los cuerpos generales al servicio de la Hacienda pública que existen, más arriba ya mencionados.

Hay actuaciones, funciones, que comparten los tres Departamentos, aun cuando no se ejercitan en los mismos ámbitos ni con la misma intensidad o alcance por cada uno de ellos, como por ejemplo, la de cuantificar, **liquidar**, el importe de las deudas tributarias o de una parte de las mismas. Función, por otra parte, que en la mayor parte de los casos, por cierto, se ha trasladado a los contribuyentes y sus representantes que **autoliquidan** sus deudas, en la parte más significativa de los tributos, con la única excepción relevante del ámbito aduanero, en el que, con todo, se viene actuando mediante agentes de aduanas.

Otras funciones se comparten por dos Departamentos, como la **comprobación** de la veracidad y entidad de los hechos declarados por los contribuyentes, así como de los **valores** de los bienes y derechos contenidos en sus declaraciones, que, en distintos procedimientos y con diferente alcance se lleva a cabo tanto por los órganos de gestión como por los de inspección.

El Departamento de Gestión, y las actuaciones y procedimientos que le corresponden, vienen a ser el trasfondo del sistema, por cuanto todo lo que no esté concretamente encomendado a los otros órdenes de aplicación de los tributos que se prevén en nuestro ordenamiento puede entenderse encuadrado en el ámbito genérico de la gestión de los tributos (art. 117.1.n)).

Entre las actuaciones propias del ámbito competencial específico de la gestión de los tributos, del Departamento de la AEAT así denominado, se pueden relacionar las siguientes (art. 117):

- i) Elaboración y mantenimiento de los **censos tributarios**, del número de identificación fiscal (que en España coincide para las personas físicas con el del carnet de identidad) –exclusión hecha del catastral- así como la recepción y tratamiento de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, denuncias y demás documentos presentados por los contribuyentes u otras Administraciones con datos de trascendencia tributaria;
- ii) **Verificación**, el cotejo, de la veracidad y corrección de los datos incluidos en las declaraciones de los contribuyentes;
- iii) **Comprobación** del cumplimiento de las obligaciones de facturación y de otras obligaciones formales, así como de los valores declarados y de otros hechos contenidos en las declaraciones, con los límites legalmente establecidos;

- iv) La emisión de **certificaciones** tributarias;
- v) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los **beneficios fiscales**.

El ejercicio administrativo de estas actuaciones, propias de la gestión de los tributos, discurre por diversos procedimientos que pueden agruparse en tres grandes grupos (art. 123):

- i) Los procedimientos de configuración, mantenimiento y rectificación de los **censos tributarios** entre los que cabe señalar un procedimiento específico de revocación del número de identificación fiscal para las entidades que, por razones tasadas, se entiende que pueden haber riesgo de que hagan un uso fraudulento del mismo;
- ii) Los procedimientos de declaración de **exenciones**, y los de reconocimiento de créditos tributarios con derecho a la **devolución**, derivados de la presentación de autoliquidaciones o comunicación de datos (arts. 124-127);
- iii) El procedimiento de **liquidación** (arts. 128-130), en aquellos casos –la excepción- en los que el contribuyente únicamente declara hechos, sin calificarlos ni autoliquidar la deuda, y es la Administración tributaria la que tiene que emitir una primera liquidación, provisional, remitida al declarante para que realice el pago de la deuda notificada;
- iv) El procedimiento de **verificación de datos** (arts. 131-133) encaminado al cotejo de la corrección formal de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes;
- v) El procedimiento de **comprobación de valores** (arts. 134) y, como incidente del mismo, el de **tasación pericial contradictoria** (art. 135), cuyo objeto propio consiste en valorar los bienes y derechos declarados por los contribuyentes conforme a los medios relacionados al efecto en el art. 57 LGT;
- vi) El procedimiento de **comprobación limitada** (arts. 136-140), denominado por el Prof. Pérez Royo como de “mini-inspección”, en el que se aborda la comprobación material, ya no la meramente formal, de la veracidad y alcance de los hechos declarados, pero con ciertos límites en cuanto a su ámbito objetivo y efectos²⁷.

Los procedimientos referidos en las letras iv) a vi) se inician, en su caso, de oficio por la Administración actuante –en ocasiones acompañándose la comunicación de su

²⁷ El límite más relevante es que no se puede extender al examen y análisis de estados contables. Este procedimiento se utiliza con frecuencia en relación a aquellos pequeños o medianos empresarios, y determinados profesionales, que determinan sus deudas tributarias por IRPF e IVA mediante un sistema muy particular que existe en Derecho español denominado de estimación objetiva de bases imponibles (IRPF) y cuotas (IVA). Cuando se aplican estos regímenes especiales –optativos y con límites cuantitativos y cualitativos- las bases y cuotas no se determinan a partir de los estados contables sino utilizando índices y magnitudes de rentabilidad, como el número de mesas en un restaurante, el de kilómetros recorridos por un taxi o la cantidad y capacidad de vehículos en una empresa de transportes.

comienzo con una propuesta de resolución- y, tras una primera fase de alegaciones del contribuyente, suelen finalizar con la emisión de una **liquidación provisional** por el importe de la deuda adicional a satisfacer, o por caducidad, pasados seis meses desde su comienzo. El que la liquidación, el acto tributario mediante el que la Administración determina el importe de la deuda, se califique como provisional no quiere decir que no sea firme y ejecutivo. Sencillamente, viene a advertir de que, no habiéndose agotado por la Administración el ejercicio de sus potestades de comprobación –con las excepciones que la normativa contiene respecto de las comprobaciones limitadas- dichas liquidaciones son susceptibles de ser rectificadas con posterioridad en el marco, generalmente, de un procedimiento de inspección, sin necesidad de que la precedente liquidación provisional sea anulada, que quedaría sustituida por una nueva liquidación, que, en tal caso, revestirá la calificación de **definitiva**.

El plazo de prescripción de las potestades administrativas encaminadas a la liquidación de la deuda tributaria es de cuatro años, desde el término del plazo de declaración o autoliquidación de la obligación tributaria. Su cómputo, sin embargo, se interrumpe – que no suspende- reiniciándose en cada ocasión, por cualquier actuación administrativa o del contribuyente conducente a su determinación.

2.3.- Inspección

En el sistema español, la mayoría de las deudas tributarias nacen, se determinan y se extinguen sin que la Administración tributaria dicte acto administrativo alguno al respecto. Es el propio contribuyente, su representante, quien presenta la autoliquidación, mediante la que declara los hechos, los califica, cuantifica la deuda y realiza su pago, por vía telemática, o en una entidad financiera que actúa como colaboradora del Tesoro público titular del crédito tributario.

En algunos casos, el Departamento de Gestión de la AEAT revisa las autoliquidaciones tributarias de los contribuyentes, en el marco de los procedimientos de verificación, comprobación de valores o limitada a que se han hecho referencia, o procede a tramitar la devolución solicitada en las mismas.

Todo lo anterior es lo que la LGT califica como “actuaciones y procedimientos de gestión”. Como ámbito competencial diferenciado del anterior, el capítulo cuarto del título tercero de la meritada ley se dedica a la ordenación de las “actuaciones y procedimientos de inspección”.

En el ámbito de la Administración General del Estado estas actuaciones y procedimientos se encomiendan de forma exclusiva al Departamento de Inspección de la AEAT que está estructurado en una serie de unidades funcionales –entre las que, por ejemplo, cabe mencionar la Delegación de Grandes Contribuyentes y la de Fiscalidad internacional- y en unidades territoriales, organizadas, éstas, en delegaciones especiales y provinciales.

El Departamento está integrado en su totalidad por personal al servicio de la Hacienda pública, con formación tributaria, y todas sus actuaciones se rigen por un procedimiento marco común, en el que se pueden suscitar, ocasionalmente, procedimientos especiales por razón de su objeto.

Para el desarrollo de sus actuaciones de investigación y comprobación la AEAT puede recurrir, y últimamente empieza a hacerlo de forma significativa, al auxilio de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. En particular, viene actuando cada vez de forma más coordinada con una unidad de la Guardia Civil especializada en la persecución de delitos económicos y financieros (UDEF). Para la investigación de los ilícitos de contrabando y la determinación y cobro de las deudas aduaneras defraudadas existe en el seno de la AEAT un cuerpo funcional específico denominado Servicio de Vigilancia Aduanera.

Las funciones que se le encomiendan por el ordenamiento a la Inspección de los tributos se pueden agrupar en tres órdenes (art. 141 LGT):

- i) aquellas que comparte, con idéntica o distinta extensión, con los órganos de Gestión, y a las que ya se ha hecho referencia, de **comprobación** de hechos declarados, valores, o exenciones, de **requerimiento** de información o de **información** al contribuyente, y de práctica de las **liquidaciones** derivadas de sus actuaciones;
- ii) las **funciones auxiliares** que a la Inspección se le puedan encomendar como las de asesoramiento e informe a otros órganos de la Administración pública -de la judicial con más frecuencia y extensión de lo que se debiera- o las de intervención, administración, de bienes y empresas embargados; y
- iii) la que le resulta más específica, por exclusiva, que es la de **investigación** de hechos no declarados y la de **comprobación exhaustiva** de los declarados, abarcando los ámbitos contables y financieros a los que no alcanza la actividad de los órganos de Gestión.

La **planificación** de las actuaciones de inspección y la selección de los contribuyentes cuyas deudas tributarias van a ser objeto de investigación y comprobación se realiza conforme a las premisas de un plan anual de control tributario (art. 116), que se concreta mediante planes territoriales o sectoriales. Eventualmente se pueden incorporar al plan de inspección para cada ejercicio nuevos contribuyentes o actuaciones que, por razones sobrevenidas y justificadas, no se hubiera inicialmente previsto inspeccionar. El porcentaje de contribuyentes sujeto a actuaciones de inspección es muy reducido y se concentra, lógicamente, en aquellos que realizan actividades empresariales o profesionales y, entre estos, en quienes presentan un perfil más acentuado de riesgo de incumplimientos.

En la planificación de las actuaciones de inspección se pueden tener en cuenta las **denuncias públicas** (art. 114) presentadas por los contribuyentes, pero también se pueden archivar sin más trámite, sin que el denunciante pueda entenderse legitimado

como parte en un eventual procedimiento que se abriese al respecto y sin que, formalmente al menos, se le gratifique por la información facilitada.

A cada inspector o equipo con competencias operativas se le encarga en cada ejercicio la realización de un número determinado de las actuaciones planificadas para el mismo, en su ámbito funcional y territorial. A partir de ahí, se van desplegando los procedimientos específicos de inspección con cada contribuyente.

El **procedimiento marco de inspección** se estructura, como cualquier otro, en tres grandes fases: iniciación, tramitación y resolución. De las dos primeras fases es responsable el inspector, o equipo, llamado “actuuario”, mientras que en la resolución del procedimiento interviene –en un amago de incidente de contradicción- otra dependencia administrativa, la Oficina técnica del Inspector-Jefe.

El procedimiento se inicia con una **comunicación** (art. 147) en la que se especifica el ámbito y objeto de la inspección, al mismo tiempo que se informa al contribuyente sobre el contenido y desarrollo de las actuaciones, así como sobre los derechos y obligaciones que al respecto le conciernen. Normalmente se le cita entonces para una primera comparecencia, aunque también es posible que la Inspección se presente sin previo aviso.

En el caso de que –al inicio de las actuaciones, o en cualquier otro momento durante su desarrollo- la Inspección pretendiera entrar en el **domicilio** del contribuyente (art. 113) - y en nuestro ordenamiento constitucional se reconoce tal condición a la sede social de una persona jurídica- necesitaría de la oportuna orden judicial al efecto. Si se trata de un local de negocio del contribuyente se precisará de autorización del Delegado especial de la AEAT del lugar en el que éste estuviera radicado.

Por otra parte, también al inicio de las actuaciones o durante su desarrollo, la Inspección tiene reconocidas facultades para adoptar **medidas cautelares** (arts. 81 y 146) dirigidas a la preservación de la prueba de los hechos y a la garantía del normal desarrollo del procedimiento, debidamente autorizadas, temporales y proporcionadas, tales como el precinto de locales o la traba de equipos informáticos.

En la comunicación de inicio de las actuaciones se ha de concretar su alcance, que puede ser general –extendiéndose al conjunto de las obligaciones tributarias no prescritas para cuya investigación y comprobación fuera competente el actuuario- o parcial, referida a un impuesto, ejercicio u objeto determinado, pudiendo el contribuyente participar –con ciertos límites y en esta fase inicial del procedimiento- en la delimitación del ámbito del mismo (arts. 148-149). Tendencialmente, y esta cuestión ha sido especialmente controvertida y últimamente sustancialmente reformada en su régimen jurídico, las actuaciones pueden extenderse hasta un número de meses considerable, 18 meses, que, por razones tasadas, con facilidad pueden ampliarse hasta 27 (art. 150).

Durante todo ese tiempo se irán sucediendo actuaciones concretas de examen de documentación o activos, estados contables, facturas, o cualquier otra pesquisa encaminada al esclarecimiento de los hechos y la determinación de las obligaciones tributarias, que configuran el cuerpo de la **tramitación** del procedimiento (art. 142). A lo largo del mismo el contribuyente está obligado a no obstruir su desarrollo y puede ir aportando todo aquello que a su derecho convenga. A cada parte corresponderá la prueba de los hechos normalmente constitutivos de sus derechos, de modo que será el actuario quien deberá de probar los que comporten un incremento de las deudas declaradas y el contribuyente quien deberá de demostrar los que evidencien la concurrencia de supuestos de no sujeción o exención así como los que se refieran a la aplicación de beneficios fiscales (art. 105).

El contenido de cada actuación se plasmará documentalmente en lo que se denomina **diligencia**, suscrita por ambas partes, constituyendo el conjunto de las mismas el histórico de todo lo ocurrido a lo largo del procedimiento. Estas diligencias son esenciales en términos de prueba, tanto en el seno del procedimiento, como cuando con posterioridad, eventualmente, fuera objeto de revisión lo actuado en el marco de un recurso administrativo o judicial (art. 107).

Una vez que el actuario entienda finalizada su labor, citará al contribuyente a suscribir el **acta** (arts. 143-144) con la que se ponga fin al procedimiento, expresando las alegaciones que al respecto considere oportunas, y que –de ser con descubrimiento de deuda²⁸- podrá ser de tres tipos, atendiendo a la actitud del contribuyente en relación a su contenido (arts. 154-157):

- i) Con **acuerdo**, participando el contribuyente en su formulación acepta los hechos y las deudas que del acta se deducen, comprometiéndose a su pago inmediato –con una rebaja sustancial, del 50%, de las sanciones- y siendo así que el acta, en tanto que resultado de un acuerdo de voluntades, no resulta impugnabile, salvo por vicio en el consentimiento;
- ii) De **conformidad**, cuando el contribuyente acepta los hechos acreditados por el actuario, aunque no necesariamente la calificación jurídica que de los mismos se realiza, y que -siempre y cuando no se impugne con posterioridad- también aparejará una reducción en las sanciones, del 30%, más el 25% de su importe en caso de pronto pago;
- iii) De **disconformidad**, que desde hace años constituyen el grueso de las expedidas, en las que el contribuyente no comparte el relato de los hechos ni/o las propuestas de liquidación presentadas por el actuario.

²⁸ Teóricamente, es un supuesto calificable de extravagante, el inspector actuario podría terminar su trabajo considerando que no hay ninguna deuda adicional que liquidar, en cuyo caso el acta a extender se calificaría sin descubrimiento de deuda, comprobado y conforme. Aun más extraño, en semejante situación podría darse el caso de que el contribuyente no se mostrase conforme porque estimase, no ya que no se adeudaba nada por su parte, sino que, como consecuencia de la actuación de comprobación hubiese llegado al convencimiento de que, en realidad, había pagado más de lo debido y sería la Administración quien le debiera de devolver lo indebidamente ingresado.

Si el acta es con acuerdo, el mismo se perfecciona con el pago de la liquidación que contenga. Si es de conformidad, el acta pasa a la Oficina técnica cuyo silencio por un mes –por otra parte, habitual- transformará la propuesta del actuario en **liquidación definitiva**. Siendo el acta de disconformidad, el actuario deberá de redactar un informe ampliatorio y el contribuyente tendrá quince días para presentar alegaciones. Transcurrido dicho plazo el Inspector-Jefe, examinada toda la documentación, dictará la liquidación definitiva que a su parecer proceda.

Hasta aquí el procedimiento marco. En el transcurso del mismo, o de forma previa a su incoación, pueden desplegarse procedimientos especiales o incidentales, entre los que cabe destacar los siguientes:

- i) De **comprobación de valores** y, en su caso, de tasación pericial contradictoria, parejos a los que se llevan a cabo por órganos de Gestión, pueden promoverse por los órganos de Inspección;
- ii) De **requerimiento**, o captación, **de información**, que no sería sino un procedimiento de inspección, de ámbito limitado y caracterizado por su objeto, que se puede dirigir al contribuyente concernido por los datos requeridos o a quien tuviera conocimiento de los mismos;
- iii) De **calificación** de una determinada operación considerada de elusión fiscal, en el marco de lo que en Derecho español se denomina “conflicto en la aplicación de la norma” (art. 15 LGT), equivalente a lo que en Derecho comparado sería un comportamiento constitutivo de abuso del Derecho, que promovido por el actuario se resolvería por una comisión *ad hoc* (art. 159);
- iv) De **estimación indirecta** de bases imponibles, cuando por la ausencia o absoluta falta de fiabilidad de la documentación contable sea preciso –en circunstancias tasadas y conforme a requisitos específicos- reconstruir las bases imponibles mediante elementos indiciarios de rentabilidad (art. 158).

2.4.- Recaudación

El último capítulo, el cuarto, del título que la LGT dedica a la “aplicación de los tributos”, el tercero de dicha ley, se dedica a la regulación de las “actuaciones y procedimiento de recaudación”. El presupuesto previo para que se pueda proceder al pago de la deuda tributaria es que esta se haya previamente cuantificado, liquidado. Una vez cuantificada la deuda –por el propio contribuyente o por la Administración, según los casos- corresponde proceder a su abono, que se podrá hacer, en la terminología de nuestra LGT, en **periodo voluntario** o **ejecutivo**.

En cuanto a la integridad e identidad del pago como **forma** de extinción de la deuda y a la legitimidad del tercero para su realización o cobro, la normativa general tributaria sigue, básicamente, lo prescrito al respecto por el Código civil para el pago de las obligaciones pecuniarias.

El pago se realiza, por otra parte, mediante **medios** electrónicos –cuyo empleo cada vez en más casos es preceptivo- o entidades financieras colaboradoras del Tesoro público. Hasta el punto de que buena parte de las Administraciones tributarias no disponen ya de dependencias propias, servicios de caja, en las que poder efectuar el pago en efectivo.

La deuda se ha podido cuantificar, liquidar, y resultar susceptible, pues, de pago voluntario al término de los siguientes procedimientos:

- i) una vez realizada por el contribuyente o su representante la **autoliquidación**, en el plazo ordinario normativamente previsto para ello;
- ii) transcurrido dicho plazo, sin que la Administración haya realizado actuación alguna encaminada a la determinación de la deuda, cuando se presente una **autoliquidación**, extemporánea pero espontáneamente, **complementaria** o no de una precedente;
- iii) habiéndose practicado **liquidación administrativa** de la deuda tributaria (cuota, prestaciones a cuenta, recargos, intereses de demora o costas), provisional o definitiva, al término de un procedimiento de gestión, inspección o recaudación.

Si la autoliquidación se ha presentado extemporánea pero espontáneamente, luego en período voluntario, la Administración tributaria titular del crédito procederá a continuación a liquidar los recargos que en este caso prevé el ordenamiento (art. 27), y que exoneran al contribuyente de la imposición de sanciones relativas al impago de la deuda así satisfecha y que serán de importe distinto en función del retraso advertido: 5% hasta tres meses; 10%, entre 3 y 6 meses; 15%, entre 6 y 12 meses; 20%, a partir de un año, más los intereses de demora que se devenguen desde la fecha en que se cumpla el año hasta la de la presentación y pago de la autoliquidación extemporánea.

Una vez que se recibe una liquidación administrativa de la deuda tributaria, el contribuyente dispone de un plazo de tiempo para su pago, que viene a ser de en torno a treinta días si se enmarca en período voluntario y de en torno a quince días si se trata de una deuda reclamada mediante un procedimiento ejecutivo²⁹.

Recibida la liquidación administrativa, y transcurrido el período voluntario de pago para su satisfacción, se inicia el período ejecutivo. A partir de dicho momento la Administración titular del crédito puede iniciar el procedimiento ejecutivo de pago, dirigido a la exigencia forzosa de la deuda tributaria, en vía administrativa. Dependiendo de los medios de los que disponga cada Administración tributaria el inicio de este procedimiento ejecutivo se dilata, normalmente, de quince días a dos meses. Si en este lapsus temporal –entre que finaliza el período voluntario fijado en la liquidación y la notificación del inicio del procedimiento ejecutivo- el contribuyente se presenta a

²⁹ Los plazos, tanto para el período voluntario como para el procedimiento ejecutivo, se establecen en el art. 62 LGT, y se remiten a los días 5 y 20 de cada mes -o al inmediato hábil posterior en el caso de que sean festivos- en función de si la liquidación se ha recibido durante la segunda o primera quincena del mes en curso, o del precedente, según los casos.

pagar la deuda tributaria, deberá abonar un **recargo** adicional del 5% de su importe, denominado **ejecutivo**, que integra la compensación por la demora en el abono.

El ordenamiento, lógicamente, prevé un procedimiento específico de **aplazamiento** y **fraccionamiento** de la deuda tributaria (art. 65) para cuya aprobación se suelen exigir garantías específicas del pago, y que se puede extender a la generalidad de las deudas tributarias, tanto en período voluntario como en período ejecutivo.

El **procedimiento ejecutivo** de recaudación es estrictamente administrativo y no prevé ni exige la intervención de órganos judiciales, salvo en circunstancias muy particulares y de forma incidental, como en el caso de que se requiera entrada en el domicilio del deudor. Es, por otra parte, **autónomo** para cada deuda tributaria, aunque se prevén normas específicas cuando concurriera con un procedimiento ejecutivo universal, de los que en Derecho español se denominan de concurso de acreedores; en tal caso se habrá de estar a lo dispuesto al respecto por las leyes mercantiles que los regulan, la Ley 22/2003, concursal, y, recientemente también, la Ley 1/2015, de segunda oportunidad, en las que el protagonismo se le atribuye ya, lógicamente, al juez responsable de la ordenación del procedimiento universal de ejecución patrimonial.

El procedimiento ejecutivo se estructura en dos fases, **apremio** y **embargo**. Si, recibida la **providencia de apremio** (art. 167), con la que se inicia el procedimiento ejecutivo, se satisface la deuda en los plazos previstos en el art. 62 LGT, se habrá de abonar, adicionalmente, el llamado **recargo de apremio reducido**, del 10%; que se eleva al 20%, **recargo de apremio ordinario**, cuando la deuda se satisface ya en la fase de embargo. En este último caso, se habrán de abonar, también, los intereses de demora devengados desde el término del período voluntario de pago hasta la fecha del abono íntegro de la deuda tributaria no satisfecha en tiempo y forma.

En los términos previstos (art. 41) la Administración tributaria podrá directamente reclamar la deuda insatisfecha, una vez vencido el período voluntario de pago, de los llamados **responsables solidarios** (art. 42) y, en parejas condiciones –cuando fueran declarados insolventes los deudores principales y los responsables solidarios, si los hubiera-, de los denominados responsables **subsidiarios** (art. 43). A tal objeto la norma general prevé procedimientos específicos de derivación de responsabilidad (arts. 174-176) respecto de aquellos como por lo que respecta a los **sucesores** de las personas físicas fallecidas o de las jurídicas disueltas (art. 177). Junto a estas **garantías** personales del pago, el ordenamiento contempla también otras **reales y procesales** como el derecho de prelación, la afección de bienes o el derecho de retención de bienes (arts. 77-80).

Finalizada la fase de apremio, si se entra ya en la práctica de los embargos el procedimiento para su práctica, ejecución, depósito de los bienes, valoración y adjudicación de los mismos, etcétera, se puede dilatar considerablemente en el tiempo e involucrar a terceros en su desarrollo –empleadores, entidades financieras y depositarias de los bienes, registros públicos...- sucediéndose diligencias de embargo, actuaciones de trabas de bienes, subastas de los mismos, etcétera. Todo el detalle de tan proceloso

procedimiento se apunta en los arts. 168-172 LGT y en el RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación.

Evidentemente, el procedimiento ejecutivo de recaudación puede terminar, en cualquier momento, por el pago íntegro de la deuda, por haberse declarado incobrable el crédito, al resultar fallidos todos los obligados al pago o al quedar extinguida por otra causa legal, en el marco, por ejemplo, de un proceso concursal (art. 173). La potestad administrativa para la ejecución de la deuda no satisfecha, por último, no se podrá ejercitar, prescribe, a los 4 años desde el último acto administrativo ordenado a la exigencia de su pago.

Barcelona, 5 de agosto de 2016, Nuestra Señora de las Nieves