



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

**XLIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO
FINANCIERO**

DOCUMENTO BASE

**LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA
LEY GENERAL TRIBUTARIA**

oOo

Madrid, septiembre de 2004

Responsables del documento:

Ana de Juan Lozano

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Martín Fernández

Jesús Rodríguez Márquez



SUMARIO

1. Principios generales.

- 1.1 Concepto de aplicación de los tributos.
- 1.2 Información y asistencia a los obligados tributarios.
 - 1.2.1. Información y asistencia.
 - 1.2.2. Consultas.
 - 1.2.3. Información de valores.
- 1.3. Colaboración social en la aplicación de los tributos.
- 1.4 Tecnologías informáticas y telemáticas.

2. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

- 2.1. Especialidades de los procedimientos tributarios.
 - 2.1.1. Fases.
 - 2.1.2. Las liquidaciones tributarias.
 - 2.1.3 Obligación de resolver y plazos de resolución
- 2.2 Prueba.
- 2.3. Notificaciones.
- 2.4. Entrada en el domicilio.
- 2.5. Denuncia pública.
- 2.6. Comprobación e investigación.

3. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria.

- 3.1. La noción de gestión tributaria.
- 3.2. Formas de iniciación de la gestión tributaria.
- 3.3. Procedimientos iniciados por el obligado tributario.
 - 3.3.1. Normas comunes: conceptos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos.
 - A. La declaración tributaria.
 - B. Las autoliquidaciones.
 - C. Las comunicaciones de datos.
 - D. Las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.
 - E. Las solicitudes.
 - 3.3.2. La gestión tributaria mediante autoliquidación, comunicación de datos o solicitudes.
 - A. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación.
 - B. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
 - C. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.
 - 3.3.3. La gestión tributaria mediante declaración.
 - A. Inicio.
 - B. Tramitación.
 - C. Terminación.
- 3.4. Procedimientos iniciados de oficio.
 - 3.4.1. La verificación de datos.
 - A. Caracterización del procedimiento.
 - B. Inicio y tramitación.
 - C. Terminación.



- 3.4.2. La comprobación limitada.
 - A. Caracterización del procedimiento.
 - B. Inicio.
 - C. Tramitación.
 - D. Terminación.
- 3.4.3. La comprobación de valores.
 - A. La práctica de la comprobación de valores.
 - B. La tasación pericial contradictoria.

4. Actuaciones y procedimientos de inspección.

- 4.1. Concepto, clases y estructura de las actuaciones inspectoras. Régimen jurídico aplicable.
- 4.2. Planificación de actuaciones.
- 4.3. Facultades de la inspección de los tributos.
 - 4.3.1. Lugar de las actuaciones
 - 4.3.2. Tiempo de las actuaciones.
 - 4.3.3. Los obligados tributarios en el procedimiento de inspección y su representación.
- 4.4. Documentación de las actuaciones. Valor probatorio de actas y diligencias.
- 4.5. El procedimiento de inspección en sentido estricto.
 - 4.5.1. Iniciación del procedimiento.
 - 4.5.2. Alcance de las actuaciones.
 - 4.5.3. Plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras y efectos de su incumplimiento.
 - A. Reglas de cómputo y determinación del plazo máximo. Supuestos de paralización justificada del cómputo.
 - a) El plazo máximo en "fase de ejecución".
 - b) Disposiciones especiales.
 - B. Naturaleza y efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones.
 - 4.5.4. Medidas cautelares.
 - 4.5.5. Terminación de las actuaciones.
 - A. Contenido de las actas.
 - B. Clases de actas a efectos de su tramitación. Actas de conformidad y disconformidad y liquidaciones derivadas de las mismas. La introducción de las actas con acuerdo.
 - 4.5.6. Eficacia temporal de la normativa sobre inspección.

5. La recaudación tributaria.

- 5.1. Introducción.
- 5.2. Concepto. La distinción entre períodos cobratorios y procedimientos administrativos.
- 5.3. Facultades de la recaudación.
 - 5.3.1. La obtención de información.
 - 5.3.2. La adopción de medidas cautelares.
 - 5.3.3. La ejecución subsidiaria de resoluciones y requerimientos.
- 5.4. El pago de las deudas tributarias.
 - 5.4.1. Competencia para recibir el pago.
 - 5.4.2. El pago efectuado a órgano no competente.



- 5.4.3. Legitimados para realizar el pago.
- 5.4.4. Objeto del pago: identidad, indivisibilidad e integridad.
- 5.4.5. Medios de pago.
- 5.4.6. Lugar de pago.
- 5.4.7. Plazos de pago.
- 5.4.8. Imputación de pagos.
- 5.4.9. La consignación.
- 5.5. El aplazamiento y fraccionamiento del pago.
 - 5.5.1. El presupuesto de hecho para la obtención de un aplazamiento o fraccionamiento. Potestad discrecional o aplicación de un concepto jurídico indeterminado.
 - 5.5.2. Deudas aplazables.
 - 5.5.3. Garantías.
 - 5.5.4. Procedimiento.
 - A. Iniciación: la solicitud del interesado. Especial referencia a sus efectos.
 - B. Tramitación.
 - C. Resolución.
- 5.6. La compensación.
- 5.7. La recaudación en período voluntario (remisión).
- 5.8. La recaudación en período ejecutivo.
 - 5.8.1. El período ejecutivo: significado e inicio.
 - 5.8.2. Consecuencias de orden sustantivo del inicio del período ejecutivo: exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo.
 - 5.8.3. Procedimiento de apremio.
 - A. Normas generales.
 - B. Fases del procedimiento de apremio.
 - a) Inicio.
 - b) Desarrollo.
- 5.9. Procedimiento frente a responsables y sucesores.
 - 5.9.1. Procedimiento frente a responsables.
 - A. La declaración de responsabilidad.
 - a) La necesidad de un acto declarativo de la responsabilidad: su carácter de acto de liquidación.
 - b) Organo competente para declarar la responsabilidad.
 - a. Momento en que se efectúa la declaración de responsabilidad.
 - b. La audiencia al responsable.
 - c. Contenido de la declaración de responsabilidad.
 - d. La impugnación de la declaración de responsabilidad.
 - B. La exigencia del pago al responsable.
 - a) Responsables solidarios.
 - b) Responsables subsidiarios.
 - 5.9.2 Procedimiento frente a los sucesores



LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Principios generales.

1.1. Concepto de aplicación de los tributos.

El Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se ocupa de la “*aplicación de los tributos*”. Bajo este término se comprenden (art. 83.1) “*todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”. Acoge este término lo que la doctrina venía denominando, partiendo de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/1963), gestión en sentido estricto.

Como puede comprobarse, quedan al margen de la aplicación de los tributos la resolución de los recursos, cuyas normas se contemplan en el Título V de la LGT.

Tal y como es bien esta norma se aplica a todas las Administraciones tributarias, en virtud de lo dispuesto en el art. 149.1.1^a, 8^a, 14^a y 18^a de la Constitución. Por tanto, es de aplicación a las Haciendas Locales, como, además, respecto de su Título III, nos recuerda el art. 12 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

Corresponde a la Administración tributaria local la determinación de la estructura administrativa tendente al ejercicio de aquélla. La misma se llevará a cabo a través de la Ordenanza fiscal general [arts. 5.4, 7.1.e), 83.4 y núm. 3 de la disposición adicional cuarta de la LGT], que fijará su atribución al órgano que se estime procedente (art. 84).

A continuación vamos a realizar una exposición de las novedades de este Título frente a la regulación de la LGT/1963 y su desarrollo reglamentario.

1.2. Información y asistencia a los obligados tributarios.

1.2.1. Información y asistencia.

Constituye un deber para la Administración tributaria y, correlativamente, un derecho para los obligados, prestarles a estos últimos la necesaria información y asistencia a través de la publicación de normas y doctrina administrativa, realización de actuaciones de información, contestación de consultas escritas, actuaciones previas de valoración y asistencia en la realización de declaraciones (art. 85).

Por lo que se refiere a las publicaciones de textos legales, se prevé que puedan realizarse por cualquier medio, en clara referencia a Internet, especificándose que el acceso a estos contenidos electrónicos será siempre gratuito (art. 86).

Dos novedades se introducen en cuanto a las comunicaciones y actuaciones de información. De un lado, se prevé, de modo expreso, el deber que pesa sobre la Administración tributaria de proporcionar a los obligados y a su instancia el texto



íntegro de consultas –no formuladas por ellos- y de resoluciones administrativas. De otro lado, la posibilidad de que esta clase de actuaciones de información se realicen a través de medios electrónicos (art. 87).

1.2.2. Consultas.

En relación a las consultas tributarias, la LGT aclara, de forma expresa, que la consulta no tiene por qué referirse, exclusivamente, al cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter material. Por el contrario, también pueden versar sobre el ejercicio de derechos o el cumplimiento de obligaciones formales. En cualquier caso, la consulta debe presentarse antes de que finalice el plazo para el ejercicio del derecho o el cumplimiento de la obligación de que se trate.

También se reitera que la competencia para la contestación de consultas corresponde al órgano que tiene atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones tributarias. En el ámbito estatal se trata de la Dirección General de Tributos, con lo que esperamos que la reiteración de dicha competencia acabe con las discrepancias actuales entre la doctrina emanada de este órgano y la elaborada por la AEAT a través del INFORMA. En el local, la competencia reside en el Concejal o Diputado de Hacienda (art. 88).

Sin embargo, la principal novedad relativa a las consultas es la generalización de sus efectos vinculantes y la extensión de los mismos a cualquier obligado y no sólo a los que las formulan (art. 89).

Por lo que se refiere al consultante, los efectos vinculantes se producen siempre que haya presentado la consulta dentro de plazo y en tanto no se modifiquen las circunstancias reflejadas en su escrito y, por tanto, tenidas en cuenta para su emisión.

Con relación a los demás obligados tributarios, deberán aplicárseles los criterios contenidos en la consulta siempre que exista identidad de razón entre su situación y la considerada para contestar a la consulta. Aparentemente, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que puede dar lugar a cierta litigiosidad. Sin embargo, no creemos que deba ser así. La expresión “*identidad de razón*” nos remite al procedimiento analógico, profusamente empleado desde antiguo en otros sectores del ordenamiento. En cualquier caso, queremos dejar constancia de que “*identidad de razón*” no debe identificarse con una identidad absoluta entre las situaciones comparadas. Tan sólo se trata de que, al tratarse de presupuestos de hecho coincidentes en lo esencial, deban recibir la misma consecuencia jurídica.

No obstante, la previsión anterior parece que deja de tener sentido si observamos el art. 179.2, que excluye la imposición de sanciones cuando el obligado se haya ajustado a los criterios contenidos en una contestación a consulta de un tercero, cuando entre las dos situaciones exista una igualdad sustancial.

Como puede observarse, parece que existe una contradicción entre ambas afirmaciones, ya que, si no existe liquidación porque se aplican los mismos criterios de la consulta formulada por el otro obligado, nunca puede existir sanción, de manera que sería absolutamente superflua la mención del art. 179.2. A nuestro juicio, la única forma de compatibilizar ambas afirmaciones pasa por entender como diferentes los términos



“*identidad de razón*” e “*igualdad sustancial*”. El primero exige, como hemos visto, una coincidencia en los hechos que determina la necesidad de aplicar idéntica consecuencia jurídica, por lo que no hay lugar a la práctica de liquidación alguna. El segundo se refiere a aquellos otros casos en los que, practicándose liquidación por falta de esa “*identidad de razón*”, la confusión del obligado no puede calificarse como culpable, al existir un alto grado de coincidencia entre las dos situaciones fácticas comparadas.

Tanto en el caso del consultante como en el de los demás obligados tributarios, los criterios contenidos en la consulta dejarán de vincular a la Administración si tiene lugar un cambio de legislación o de jurisprudencia aplicable al caso. No obstante, el precepto sólo incluye dicha previsión referida al propio consultante.

El art. 89.3 aclara que la presentación de consultas no interrumpe el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso, debemos entender, las relacionadas con el objeto de la consulta. Por tanto, debemos preguntarnos qué sucede si, llegado el momento de cumplimiento de aquéllas, la Administración tributaria no ha contestado a la consulta. El art. 88 ilustra que la falta de contestación en plazo no da lugar a un silencio positivo. Pero puede suceder que dicho plazo –que será fijado por el Reglamento de Gestión estatal- ni siquiera haya transcurrido cuando la obligación deba ser cumplida. En los casos en que haya finalizado dicho plazo, el desarrollo reglamentario tampoco tiene por qué prever un rechazo implícito de los criterios manifestados en la consulta por el obligado. No lo hacía así en la LGT/1963. Entonces, ¿qué conducta debe tener el obligado en tales casos?

A nuestro juicio, son evidentes tres conclusiones. La primera, que la Administración no va a estar vinculada por los criterios manifestados por el consultante, tal y como se deduce de los arts. 88 y 89, por lo que podrá practicar la correspondiente liquidación de la cuota. La segunda, que el obligado tributario, si actúa según los criterios que él mismo ha manifestado en la consulta, no puede ser objeto de sanción alguna, ya que falta el elemento de la culpabilidad. La tercera, que no pueden exigirse intereses de demora si el motivo de esta forma de proceder del obligado es el incumplimiento por la Administración del plazo máximo para contestar a la consulta. Así se desprende de la regla general formulada en el art. 26.4.

1.2.3. Información de valores.

En lo relativo a la información sobre valores, realizada con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, el art. 90 ha seguido ya el camino iniciado por algunas CCAA, consistente en otorgar efectos vinculantes a aquélla, siempre que el negocio se celebre durante los tres meses siguientes a la notificación de la resolución. No obstante, dicho efecto vinculante sólo se produce si la información se solicita antes de la finalización del plazo para declarar y los datos suministrados a la Administración sean veraces. Por ello, el carácter vinculante de la información no impide que la Administración compruebe la realidad de estos datos de hecho.

Interesa destacar que el art. 90, en su rúbrica y en su apartado 1, habla de una valoración previa a la adquisición o transmisión de un inmueble, mientras que el apartado 2 dice que la solicitud de información, para que ésta sea vinculante, ha de formularse “*con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración*”. Con lo que puede ocurrir que después



de haber otorgado la escritura pública, con un precio determinado, la Administración reciba la solicitud de información, antes de 30 días, y se informe de un valor diferente.

El precepto aclara que la falta de contestación en plazo no implica la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. En caso de que finalice el plazo para declarar sin que se haya obtenido la información sobre los valores, deben reproducirse los comentarios formulados al art. 89.

Por lo que respecta a los acuerdos previos de valoración el art. 91 se limita a reproducir el contenido del art. 9 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC).

1.3. Colaboración social en la aplicación de los tributos.

El art. 92 de la LGT amplía el ámbito de la colaboración social, incluyendo menciones específicas a la aplicación de determinados medios de comprobación de valores (empleo de registros oficiales y de precios medios de mercado), a la subsanación de defectos, información sobre el estado de tramitación de devoluciones y reembolsos y obtención de certificados tributarios.

Por su parte, el art. 93 sólo incorpora dos novedades reseñables en cuanto a las obligaciones de información que pesan sobre todo ciudadano. De un lado, se someten, expresamente, a dichas obligaciones a las entidades sin personalidad jurídica, tales como comunidades de bienes o herencias yacentes.

De otro, se indica que los requerimientos de información por captación pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones cuya información se solicita. De esta manera, se pretende que, con carácter general, dichas solicitudes de información puedan emitirse sin necesidad de que exista un procedimiento inspector previo.

De la regla anterior deben exceptuarse los requerimientos de información acerca de movimientos de cuentas bancarias. En tales supuestos, el art. 93.3 parte de que la Administración está actuando en el ejercicio de sus funciones de inspección o recaudación. Por tanto, entendemos que es requisito inexcusable la iniciación previa de dichos procedimientos. Sólo entonces puede procederse a la exigencia de tal tipo de información.

En cuanto a las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar, sólo debe destacarse la inclusión de una mención específica a la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo. Además, tanto la información suministrada por este órgano, como por el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, podrá utilizarse por la Administración tributaria sin necesidad de dirigir nuevo requerimiento a la autoridad judicial, cuando haya dado lugar a la instrucción de un proceso penal (art. 94).

Varias son las novedades que contiene el art. 95 en relación con el carácter confidencial de los datos tributarios. En primer lugar, extiende las entidades a las que se les puede realizar una cesión de dichos datos. Así, incluye a órganos y Entidades de Derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios



(ejemplo: un precio público), cuando ello sea necesario para la identificación del obligado al pago.

También se añade una referencia a otras Administraciones públicas, cuando sea necesario para el desarrollo de sus funciones, pero contando, en este caso, con la autorización del obligado tributario. Se trata de supuestos en los que el propio obligado está interesado en que se realice dicha cesión de datos, ya que su comprobación por la otra Administración es requisito previo para acceder a alguna ventaja (ejemplo: la concesión de una beca o una subvención).

En segundo lugar, se indica, como vía preferente para realizar la cesión de datos, los medios informáticos y telemáticos.

En tercer lugar, el art. 95.2 contiene una previsión que desborda el ámbito de lo tributario y que es más propia del procedimiento administrativo común. Está prevista para aquellos casos en que los datos se ceden a otra Administración previo consentimiento del obligado tributario. Consiste en afirmar que, siempre que esa otra Administración pueda disponer de la información tributaria por medios telemáticos, no podrá exigir a los interesados la aportación de certificaciones expedidas por la Administración tributaria.

Por último, el art. 95.4 somete a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta a un deber de sigilo respecto de los datos de otros obligados que conozcan como consecuencia del cumplimiento de dichas obligaciones a cuenta. Esta previsión debe completarse con lo previsto en el art. 204, que tipifica como infracción grave el incumplimiento de dicho deber.

1.4. Tecnologías informáticas y telemáticas.

El art. 96 va dirigido a promover y regular la utilización de medios informáticos y telemáticos en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, extendiendo a estos procedimientos idénticas garantías que en los seguidos de manera tradicional.

2. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios se inicia con un precepto, el art. 97, que se ocupa de establecer el orden de prelación de fuentes para su regulación. Son dos las conclusiones que se pueden obtener. De un lado, se aplica con preferencia la normativa específica tributaria, tanto la de origen legal como su desarrollo reglamentario (siempre que no contradiga la Ley o se exceda en sus competencias, claro está). A simple vista, dicha previsión supone mantener la singularidad de lo tributario. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la nueva regulación procedimental contenida en la LGT ya se aproxima, en buena medida, como veremos, a la legislación administrativa general.

De otro lado, también debe quedar claro que, a partir de ahora, no existe ninguna duda de que, frente a cualquier aspecto de aplicación de los tributos no regulado en la normativa tributaria, resulta de aplicación supletoria la LRJ-PAC. Es más, entendemos que su disposición adicional quinta quedará derogada a la entrada en vigor de la LGT.



2.1. Especialidades de los procedimientos tributarios.

2.1.1. Fases.

Los arts. 98 a 100 contienen la regulación general de las fases de los procedimientos tributarios. En concreto, el primero de ellos se ocupa de su inicio, estableciendo, como regla general, que éste puede producirse de oficio o a instancia del obligado. No obstante, debe tenerse en cuenta que la misma aparece excepcionada a lo largo del texto de la LGT, que regula muchos procedimientos que sólo pueden iniciarse de oficio.

Del art. 98 también debe destacarse la habilitación que se efectúa a favor del Ministro de Hacienda para establecer supuestos en los que los obligados han de presentar los documentos a la Administración tributaria por medios telemáticos.

En cuanto al desarrollo de los procedimientos, el art. 99 de la LGT contiene un conjunto de normas heterogéneas que, en su mayoría, proceden de la LRJ-PAC y de la LDGC. Sólo encontramos tres previsiones especialmente novedosas.

La primera, la indicación de que en los procedimientos tributarios no existirá un período probatorio específico, así como tampoco es necesario comunicar a los obligados, con carácter previo, cuáles son las actuaciones probatorias que se van a desarrollar.

La segunda, que se regula con carácter general -y no sólo para el procedimiento inspector, como sucedía en la LGT/1963-, la documentación de las actuaciones tributarias. Dicha documentación se realiza a través de comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos.

La última, la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en las actas con acuerdo y en los casos en que exista un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Se trata de una previsión lógica, al objeto de no duplicar trámites que añaden poco a la defensa de los derechos de los obligados y sí alargan innecesariamente el procedimiento. Además, con buen criterio, se ha optado por eliminar el trámite que menor garantías ofrece al contribuyente, que es el previo. En el posterior siempre puede defender mejor sus intereses conociendo la propuesta de resolución administrativa. Esta previsión tiene sentido, sobre todo, en relación con las actas de disconformidad.

Con relación a la terminación de los procedimientos tributarios, se incluyen en la LGT las causas tradicionales de finalización de cualquier procedimiento administrativo (art. 100). Debemos resaltar, sin embargo, dos previsiones. De un lado, la referencia a la caducidad como motivo de terminación del procedimiento. Esta caducidad es tanto la que se produce por la inactividad del interesado en los procedimientos iniciados a su instancia como la originada por la ausencia de resolución administrativa en los procedimientos de oficio.

De otro lado, se considera resolución la efectuada de forma automatizada en los procedimientos en que esté prevista como forma de terminación. Es preciso advertir que esta norma no puede suponer dar cobertura legal a resoluciones absolutamente



inmotivadas y que están constituidas por una serie de números, claves y cálculos incomprensibles para el obligado. Decimos que no puede atribuirle cobertura alguna a dicha forma de proceder, porque así lo impide el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente.

2.1.2. Las liquidaciones tributarias.

El art. 101 de la LGT ofrece, por vez primera, un concepto de liquidación tributaria, conceptuándola como resolución a través de la que se cuantifica el importe de la deuda tributaria o de la cantidad a devolver o compensar que proceda. Se olvida mencionar, sin embargo, que en las liquidaciones no sólo se determina el importe de la prestación sino también el sujeto obligado a cumplirla.

Tal y como sucede en estos momentos, la Administración no se encuentra vinculada, a la hora de la práctica de las liquidaciones, por los datos consignados por los obligados en los documentos que presenten.

Igualmente, se formula un concepto de liquidación definitiva, como aquélla que se practica mediando una comprobación completa de todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, la auténtica novedad del precepto consiste en especificar los supuestos en que la inspección puede dictar liquidaciones provisionales y que pasamos a analizar.

En primer lugar, en los casos en que una obligación se determine en función de otra que no haya sido objeto de comprobación o que, siéndolo, se haya practicado liquidación provisional o definitiva no firme. Se refiere, por ejemplo, a los supuestos en que se comprueba a un obligado que participa en una entidad en régimen de atribución de rentas mientras ésta no haya sido objeto de inspección.

También se añade que será posible la práctica de liquidación provisional cuando algún elemento de la obligación tributaria no haya podido ser comprobado, de forma definitiva, durante el procedimiento, remitiéndose al reglamento su concreción. La inclusión de esta referencia en el mismo apartado que la causa anterior nos indica que nos encontramos ante supuestos de una imposibilidad manifiesta y justificada, que no debe quedar a la apreciación subjetiva del actuario.

En segundo lugar, en los casos en que deban practicarse distintas obligaciones en relación con una misma obligación. Esta situación se produce, sobre todo, cuando tiene lugar un acuerdo parcial con la Administración, ya sea a través de un acta con acuerdo o de conformidad.

Por lo que respecta a la necesidad de motivar la notificación de las liquidaciones tributarias se mejora la regulación actual, afirmando el art. 102.2 que ésta es necesaria siempre que la liquidación se practique teniendo en cuenta datos distintos de los declarados por el obligado y no sólo cuando se aumenta la base imponible. Es decir, la motivación es necesaria aunque la discrepancia no afecte a la base sino, por ejemplo, en la práctica de una deducción en cuota.



2.1.3 Obligación de resolver y plazos de resolución.

Por primera vez, la LGT regula de forma unitaria y completa los plazos de resolución de los procedimientos tributarios y, lo que es más importante, las consecuencias de su incumplimiento (art. 104). Así, en primer lugar, se establece un plazo general de seis meses, que sólo se aplica a falta de una regulación expresa en el procedimiento de que se trate. De esta regla sólo se exceptúa el procedimiento de apremio, que carece de duración máxima.

En segundo lugar, fija los *dies a quo* y *ad quem* para el cómputo de dichos plazos. El primero, depende de si el procedimiento se ha iniciado de oficio o a instancia del particular. En el primer caso, el plazo comienza con la notificación del acuerdo de inicio. Esta regla constituye una excepción a la regla formulada por la LRJ-PAC, donde el cómputo comienza en la fecha del acuerdo de inicio y no en la de su notificación. Se trata de una previsión que, a nuestro juicio, carece de fundamento, toda vez que la Administración empieza a impulsar el procedimiento con el acuerdo de su inicio y no cuando lo notifica. Su justificación puede estar, en todo caso, en la seguridad jurídica. El cómputo final del plazo se produce, con carácter general, en la fecha del primer intento válido de notificación. Es decir, el plazo se entiende cumplido sin necesidad de que la notificación tenga lugar efectivamente. Basta con que la Administración acredite que ha realizado un intento de notificación con el texto íntegro de la resolución.

Por lo que se refiere a los efectos derivados del incumplimiento del plazo, difieren según se haya iniciado a instancia de parte o de oficio. En el primer caso, se prevé el silencio positivo, salvo regulación expresa en contrario. En el segundo, depende de cuáles sean los efectos que se puedan derivar del procedimiento. Si son favorables para los interesados, se prevé el silencio negativo. En caso contrario, tiene lugar la caducidad del procedimiento. Es preciso resaltar que sus efectos, tal y como sucede en la LRJ-PAC, son muy limitados. Sólo supone la necesidad de reiniciar el procedimiento y sin que el caducado haya interrumpido la prescripción. Pero en el nuevo que se inicie pueden utilizarse las pruebas obtenidas en el caducado. Todo lo anterior se entiende salvo regulación expresa en contrario.

Para finalizar, la norma también prevé la posibilidad de que se produzca la caducidad por inactividad del obligado. Para que pueda declararse es necesario que la Administración le notifique su actividad y que ésta se mantenga transcurridos tres meses.

2.2 Prueba.

En materia de prueba se reitera la norma común a todo el Derecho privado: quien afirma un hecho que le favorece, debe probarlo (art. 105.1). En su aplicación, la jurisprudencia ha considerado, con la LGT/1963, que la Administración debe probar la realización del hecho imponible, mientras que el obligado tiene que hacer lo propio con la existencia de supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones.

No obstante, la norma ha acogido, en parte, la concepción que sostiene que, en nuestro ámbito, no deben regir las normas de Derecho privado, derivadas del principio dispositivo. Por el contrario, es preciso tener en cuenta que la Administración no defiende un interés propio, sino el interés general. Por ello mismo, no debe estar



interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa en cuanto a la totalidad de la labor probatoria y no sólo en aquellos hechos que “*le favorecen*”. Teniendo en cuenta estas consideraciones el precepto facilita la prueba de los obligados tributarios, permitiéndoles que la practiquen designando aquéllas que estén en poder de la Administración.

El art. 106 de la LGT efectúa una remisión a las normas generales sobre la prueba. No obstante, contempla dos normas especiales. La primera, se refiere a los gastos y deducciones derivados de actividades empresariales, donde se establece la preferencia de la factura como medio probatorio (art. 106.3). Dicha norma, a nuestro juicio, carece de valor alguno. Es cierto que la factura es el medio más directo y claro de acreditar un gasto o una deducción. Este es el único sentido del precepto. Pero no puede ser sólo el medio de prueba admitido, ya que lo contrario es tanto como atribuirle efectos constitutivos a la factura, con vulneración del principio de capacidad económica. Por ello, pueden emplearse cualesquiera otros medios que resulten admitidos en Derecho. La única excepción es la relativa al IVA, donde la normativa comunitaria sí vincula el derecho a la deducción a la posesión de la factura o documento sustitutivo.

La segunda norma afecta a los beneficios fiscales que se aplican inmediatamente, pero con sujeción al cumplimiento futuro de determinadas condiciones (art. 106.4). Exige que, en tales casos, se guarden los documentos justificativos del beneficio más allá del plazo general de prescripción. En concreto, tienen que guardarse –y exhibirse a requerimiento de la Administración- durante todo el plazo al que se extienda el diferimiento en el cumplimiento de los requisitos.

Por lo que respecta al valor probatorio de las diligencias, como documentos públicos, el contenido del art. 107 de la LGT produce dos efectos. Por una parte, lo extiende a todos los procedimientos tributarios. Por otra, eleva a rango legal las contenidas antes en disposiciones de rango reglamentario. También se regulan los efectos de la conformidad, que vinculan a quien la presta en cuanto a los elementos de hecho, pero no en relación a la aplicación de las normas, y ello porque la confesión sólo alcanza a cuestiones de hecho, no de derecho.

Todas las normas relativas a las presunciones se regulan en el art. 108 de la LGT. En primer lugar, se refiere a las legales, que, por regla general, admiten prueba en contrario. En segundo lugar, las presunciones no legales exigen, tal y como sucedía con la LGT/1963, el enlace preciso y directo entre el hecho probado y el deducido. No obstante, se establece el deber de la Administración de ratificar dicha presunción, con pruebas ciertas, cuando el obligado niegue o alegue la inexactitud de los datos aportados.

2.3. Notificaciones.

Con carácter general se somete el régimen de las notificaciones en materia tributaria a las normas administrativas generales. Las excepciones deben establecerse expresamente (art. 109).

En cuanto al lugar en que deben ser practicadas, se distingue entre procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio (art. 110). En los primeros, resulta preferente el lugar indicado por el obligado tributario o su representante y, en su



defecto, se acude al domicilio fiscal. En los segundos, se aplica la regla de la LGT/1963, de manera que las notificaciones pueden dirigirse a cualquier lugar adecuado.

Se incluye una referencia expresa a la posibilidad de que las notificaciones sean recogidas por empleados de comunidades de propietarios (art. 111.1). Asimismo, se equipara el rechazo de la notificación a su práctica. Pero, para que dicho efecto se produzca, es necesario que el rechazo lo efectúe el propio interesado o su representante, no cualquiera de las otras personas que están legitimadas para recibir las notificaciones, tales como los porteros.

El art. 112 regula la notificación por comparecencia en términos muy similares a los previstos en la LGT/1963, pero con varias novedades. En primer lugar, basta con un solo intento fallido de notificación cuando el destinatario conste como desconocido en el lugar de notificación, lo cual no parece adecuado desde el punto de vista de la seguridad jurídica y atendiendo a las consecuencias que se derivan, como enseguida se explica.

En segundo lugar, todos los anuncios instando la comparecencia del obligado se efectuarán los días 5 y 20 de cada mes, con lo que la consulta de los Boletines durante sólo dos días al mes permite verificar si existen notificaciones pendientes de notificar.

En tercer lugar, ya no resulta obligatoria –sino facultativa- la exposición de los anuncios en las oficinas de la Administración tributaria.

En cuarto lugar, se prevé la posibilidad de que los anuncios se efectúen por medios telemáticos e informáticos.

En quinto lugar, se amplía el plazo concedido al obligado para que comparezca a ser notificado, pasando de diez a quince, contados desde la publicación del anuncio en el Boletín correspondiente.

Por último, se introduce una nueva norma de enorme trascendencia. Consiste en que, una vez producida la incomparecencia –y, por tanto, la notificación tácita- en un procedimiento, todos los actos posteriores al así notificado y que formen parte de dicho procedimiento se entenderán también notificados. Es decir, la sola ausencia del obligado en una notificación determina que se desarrolle todo el procedimiento sin su presencia. Se trata de una medida desproporcionada, que sólo debería preverse ante una incomparecencia reiterada. Incluso, puede afirmarse que su constitucionalidad es dudosa, resultando difícilmente compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva. Ello por mucho que la norma contenga algunas excepciones, relativas a actos que siempre deben notificarse: las liquidaciones y los acuerdos de enajenación de bienes.

2.4. Entrada en el domicilio.

Como no podía ser de otro modo, la LGT contempla la necesaria autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, salvo consentimiento por parte de éstos (art. 113).



2.5. Denuncia pública.

La denuncia pública se regula en términos muy similares a la LGT/1963 (art. 114). De forma expresa, se indica que la denuncia no forma parte del expediente administrativo en caso de que, como consecuencia de la misma, se inicie un procedimiento de comprobación. De esta forma se garantiza el anonimato del denunciante. Entendemos, sin embargo, que resultaría conveniente proporcionar su identidad al obligado, que, de esta forma, puede articular mejor su defensa. A título de ejemplo, puede servir para que el obligado pueda demostrar, en su caso, los motivos espúreos de la denuncia.

2.6. Comprobación e investigación.

El art. 115.1 de la LGT otorga a la Administración, de manera genérica, las potestades necesarias para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, se le atribuye, ya de manera específica, la potestad de calificar las operaciones realizadas por los obligados, con independencia de la que les hayan otorgado éstos (art. 115.2). Por último, declara, como actos administrativos provisionales, todos los de concesión de beneficios fiscales cuando estén condicionados al cumplimiento futuro de requisitos o bien la observancia de éstos no haya sido comprobada (art. 115.3). La consecuencia jurídica que se deriva de ello no es otra que la posibilidad de revisar estos actos, en perjuicio del obligado, sin necesidad de acudir a la revisión de oficio.

El art. 116 viene a reproducir el contenido del art. 26 de la LDGC, estableciendo la obligación de hacer públicos los criterios generales del Plan de control tributario. Es preciso tener en cuenta, sin embargo, que dicho plan es más amplio que los de inspección –que son a los que aludía el art. 26 de la LDGC-, ya que también comprende actuaciones de gestión y recaudación.

Téngase en cuenta que la LGT resulta de aplicación a las CCAA y Entes Locales, por lo que la previsión del precepto también les obliga, pues, en este caso, el precepto utiliza la expresión “Administración tributaria”.

3. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria.

3.1. La noción de gestión tributaria.

El art. 117 de la LGT contiene una enumeración muy amplia de las funciones incluidas dentro de la gestión tributaria, donde se entremezclan algunas que son típicamente gestoras, como la recepción de documentos y declaraciones o el mantenimiento de censos, con las de liquidación y con otras dirigidas a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es el caso de las actuaciones de verificación, las de comprobación de valores y las de comprobación limitada.

Por otra parte, debe señalarse que la gestión tributaria, tal y como la configura la nueva Ley, puede calificarse como residual, ya que se consideran parte integrante de la misma todas las actividades, dirigidas a la aplicación de los tributos, que no constituyan inspección o recaudación. A nuestro juicio, ésta, con ser una simple nota negativa, es la



verdaderamente definitoria de la gestión tributaria, por mucho que el art. 117 haya pretendido descender al detalle en la enumeración de funciones que realiza.

Este carácter residual se pone claramente de manifiesto en la enumeración de procedimientos contenida en el art. 123 de la Ley, que cita expresamente los cinco siguientes:

- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- El procedimiento iniciado mediante declaración.
- El procedimiento de verificación de datos.
- El procedimiento de comprobación de valores.
- El procedimiento de comprobación limitada.

Sin embargo, no nos encontramos ante una enumeración cerrada, sino que el apartado segundo del precepto prevé la posible ampliación de dicho listado a través de norma reglamentaria.

Es más, existe otro procedimiento regulado en la misma Ley y no incluido en el listado anterior, como es el de rectificación de autoliquidaciones (art. 120.3).

3.2. Formas de iniciación de la gestión tributaria.

El art. 118 de la LGT recoge, aparentemente, tres formas de inicio de la gestión tributaria. Así, señala que ésta puede comenzar:

- Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.
- Por una solicitud del obligado tributario.
- De oficio por parte de la Administración.

Decimos que estas tres formas sólo existen de manera aparente porque la citada en segundo lugar, la solicitud, constituye un modo de inicio por el obligado tributario, pero también lo son las declaraciones en todas sus modalidades.

Podría pensarse que la Ley ha pretendido distinguir entre aquellos casos en los que el obligado cumple una obligación, mediante la presentación de su declaración –art. 29.2.c) de la LGT-, aunque sea con resultado a devolver y aquellos otros en los que pone en marcha el procedimiento mediante una solicitud que ninguna norma le impone el deber de formular, pero que es necesaria si pretende la restitución del tributo. Este tipo de solicitudes son, por ejemplo, las que deben presentar los empresarios o profesionales no establecidos en España para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas (art. 119 de la LIVA). Es decir, se ha intentado diferenciar los verdaderos supuestos de iniciación del procedimiento a instancia del obligado de aquellos otros en que éste lo pone en marcha pero porque así se lo impone una norma. Sin embargo, esta no puede ser la explicación de este tratamiento diferenciado o, si lo es, el legislador no la ha llevado a sus últimas consecuencias, ya que las comunicaciones de datos también son presentadas por sujetos que no tienen obligación de declarar pero que utilizan este tipo de declaración para obtener la devolución. Es más, tanto las autoliquidaciones con resultado a devolver como las comunicaciones de datos llevan



implícita una solicitud de devolución. Así las cosas, entendemos que la única explicación a este tratamiento diferenciado estriba en el deseo de distinguir entre la iniciación por el obligado mediante un documento que puede calificarse como declaración y el inicio a través de solicitudes que carecen de tal carácter.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que sólo existen dos formas de inicio de la gestión tributaria. De un lado, por iniciativa -voluntaria o en cumplimiento de un deber- del obligado tributario, donde la distinción relevante, que también hace la Ley, reside en que dicho procedimiento vaya dirigido o no a obtener una devolución.

De otro lado, de oficio por parte de la Administración, lo que acontece en los supuestos patológicos en los que el obligado tributario incumple su obligación de presentar autoliquidación, declaración o comunicación. En estos casos, si la Administración posee ya todos los datos necesarios podrá dictar liquidación directamente. En caso contrario, deberá iniciar previamente el procedimiento de comprobación o investigación que corresponda.

A lo largo de nuestra exposición vamos a seguir el esquema que acabamos de perfilar, examinando los procedimientos de gestión tributaria en función de su forma de inicio.

3.3. Procedimientos iniciados por el obligado tributario.

3.3.1. Normas comunes: conceptos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos.

La nueva Ley ha optado, a diferencia de lo que sucedía con la anterior, por recoger en su articulado todas las formas de gestión de los tributos que se registran en la práctica. Por ello, se ha preocupado también de describir cada uno de los documentos utilizados a tal fin: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. En cualquier caso, es preciso resaltar que los dos últimos no son más que especies del género más amplio de las declaraciones. Es más, en relación con las declaraciones, puede afirmarse que existen dos conceptos plasmados en la Ley. De un lado, la declaración entendida en un sentido amplio, como género que comprende diferentes especies, definida en el art. 119. De otro lado, la declaración en sentido estricto, que junto a las autoliquidaciones y comunicaciones de datos forma parte del género que acabamos de describir y que se recoge en el art. 128.1.

Además y esto constituye un acierto, también se ha ocupado de un fenómeno muy generalizado en la práctica, como es el de las declaraciones complementarias, que presentan los obligados tributarios en los casos en que la formulada en primer lugar adolece de alguna omisión o inexactitud.

Sin embargo, con una sistemática muy discutible, no ha regulado en este capítulo uno de los documentos que, según el art. 118 –opinión que no compartimos-, da lugar a un modo autónomo de inicio de la gestión tributaria: la solicitud. Su regulación se encuentra en el art. 98, dentro de las normas comunes a todos los procedimientos tributarios.



A. La declaración tributaria.

El art. 119 define la declaración tributaria en términos muy similares a como lo hace el art. 102 de la LGT/1963. No obstante, nos encontramos ante una norma que, a diferencia de lo que sucede con otros preceptos de la Ley, meramente didácticos o programáticos, contiene disposiciones de importancia, algunas de ellas novedosas. Además, debe resaltarse que las disposiciones de este artículo no sólo se aplican a las declaraciones, entendidas como documentos en que se basa la gestión “tradicional” de los tributos. También rigen para las más recientes modalidades de declaraciones, como son las autoliquidaciones y comunicaciones de datos. Es decir, el precepto que ahora examinamos tiene un contenido aplicable a todo el género de las declaraciones y no sólo a alguna de sus especies.

En primer lugar, se ha suprimido de la definición la alusión al carácter espontáneo de la declaración. Por tanto, parece que la LGT otorga también el carácter de declaración a la que se presenta como consecuencia de un requerimiento de la Administración, motivado por el incumplimiento del obligado tributario. Pero en estos casos, debe tenerse en cuenta que ya no nos encontramos ante un procedimiento iniciado por el obligado, sino de oficio por parte de la Administración.

En segundo lugar, el art. 119.1 de la LGT atribuye un contenido más amplio a la declaración, no sólo referido al hecho imponible, sino a cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Puede criticarse que la norma se ha excedido en cuanto a la amplitud de la declaración, ya que existen múltiples hechos que pueden tener trascendencia de cara a la aplicación de los tributos. Se corre así el riesgo de desnaturalizar esta clase de documentos, otorgando la consideración de declaración a instrumentos muy dispares.

Sin embargo, entendemos que la fórmula empleada por el legislador es acertada, por tres razones. De un lado, ya que sólo pretende superar las críticas doctrinales formuladas al anterior art. 102 de la LGT/1963, que únicamente aludía al hecho imponible. Por ello, entendemos que la referencia a esos otros hechos relevantes sólo intentar abarcar cualquier circunstancia que tenga trascendencia para el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria. La concreción de su contenido se producirá, como es lógico, a través de la normativa de cada tributo que, atendiendo a su peculiar estructura, determinará el necesario en cada declaración. Una redacción más estricta de la LGT pudiera haber entrado en colisión con la regulación de alguna de las múltiples y dispares figuras de nuestro sistema tributario.

De otro lado, el uso de una definición tan amplia obedece al deseo de ofrecer un concepto comprensivo de cada una de las especies de declaración que existen: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. El concepto estricto de declaración sí es más preciso, caracterizándose por tratarse de un documento en el que el obligado manifiesta la realización del hecho imponible y comunica a la Administración los datos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria (art. 128.1 de la LGT).

Por último, la misma Ley realiza una delimitación negativa de las declaraciones, excluyendo de esta categoría a otro tipo de documentos. Nos referimos a las solicitudes,



que presentan determinadas personas cuando no están actuando como sujetos pasivos pero gozan del derecho a la devolución de cantidades soportadas.

En tercer lugar, el precepto reitera la fórmula con arreglo a la que la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen. Este precepto debe relacionarse, tal y como sucedía en la anterior Ley, con la norma probatoria que indica que los elementos de hecho consignados en la declaración vinculan, en principio, al obligado, salvo que aporte prueba del error (art. 108.4). Por tanto, la fórmula completa puede enunciarse afirmando que, si bien los hechos contenidos en las declaraciones se presumen ciertos, dicha circunstancia no implica que el obligado acepte determinada interpretación de la norma jurídica, que puede ser combatida, sin restricción ni límite alguno. Dicho con otras palabras, existe vinculación respecto de los elementos de hecho pero no de los de derecho. Ello resulta especialmente importante en las autoliquidaciones, donde el propio obligado vierte, necesariamente, una interpretación de la normativa tributaria que, no obstante, puede discutir posteriormente. Así lo reconoce el propio art. 120.3 de la LGT, cuando regula un procedimiento especial de rectificación de autoliquidaciones.

En cuarto lugar, el art. 119 de la LGT se muestra continuista en cuanto a la forma de la declaración. La regla general es la de exigir la declaración escrita. Así se desprende de su propia definición, que hace referencia los documentos. Como excepción, se prevé que, reglamentariamente, puedan determinarse los supuestos en que se admite la declaración verbal (como ocurre en Aduanas) o mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento. Con esta última expresión, además de reconocer el verdadero contenido de las declaraciones, se quiere aludir a la posibilidad de utilizar medios informáticos y telemáticos, en consonancia con lo dispuesto en el art. 96 de la misma Ley.

Por último, el precepto contiene una norma de importante relevancia práctica. Consiste en afirmar que las opciones que se ejerciten a través de una declaración sólo pueden rectificarse mediante otra presentada en período voluntario de declaración. Transcurrido dicho plazo, ya no es posible la modificación de la opción. Como puede observarse, se trata de una norma especialmente pensada para la elección entre tributación individual y conjunta en el Impuesto sobre la Renta, aunque también resulta aplicable a otros muchos casos, dados los numerosos supuestos de opción que se contienen en la normativa de los impuestos. Esta regla, sin embargo, no debe entenderse como absoluta. Así, debe ser posible que la opción se rectifique en plazo posterior siempre que el obligado pueda acreditar –esto es, realmente, lo complicado- que incurrió en un error al ejercitar la opción.

Aceptado lo anterior, es preciso que nos detengamos a examinar cuándo se entiende que el consentimiento ha sido prestado mediando error. O, dicho de otra forma, qué clase de error se considera necesario para que el consentimiento se encuentre viciado y, por tanto, sea nulo. De conformidad con el art. 1266 del Cc, *“para que el error invalide el consentimiento, deberá recaer sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del contrato, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo”*.

Interpretando el precepto anterior, la doctrina civilista más autorizada –De Castro- entiende que el error relevante, como vicio del negocio, consiste en la creencia



inexacta, respecto de algún dato que se ha de valorar como un motivo principal del negocio, según y conforme resulte de la conducta de las partes, en las concretas circunstancias del negocio. Se requiere una disconformidad entre lo que se considera presupuesto del negocio –p.ej. lo que se debe dar o hacer- y el resultado que ofrece la realidad (lo dado o lo hecho). El dato respecto al que existe el error ha de ser estimado de importancia decisiva para la celebración del negocio, para quien alegue el vicio y, además, que, en sí mismo, pueda ser considerado base del negocio –condición *sine qua non*-, teniendo en cuenta lo que resulte expresa o tácitamente de la conducta de quien o quienes hayan dado lugar al negocio.

La anterior labor interpretativa, además, ha de realizarse teniendo en cuenta las particularidades del ordenamiento tributario que, por su complejidad, puede dar lugar a frecuentes errores. Como señala la STSJ de Madrid de 4 de febrero de 1999 (JT, 1999, 526), *“la existencia o no de un error ha de deducirse del conjunto de hechos que concurre y de lo que podríamos denominar parámetros usuales de conducta en esas condiciones. En el caso de autos nos hallamos, en primer lugar, ante la complejidad de las normas tributarias y la multitud, comprensible y normativamente exigible, de formularios que sitúan a los sujetos pasivos frente a un entramado complicado cuya interpretación debe tender a considerar razonables y explicables los comportamientos que conducen a soluciones favorables a sus intereses y de excepción aquéllos que concluyen en lo contrario”*.

Del mismo modo, la STSJ de Murcia de 26 de marzo de 1998 (JT, 1998, 704) señala que *“es cierto que el art. 88 del Texto Legal regulador del Impuesto, dice que la opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo, y con arreglo a ello, el actor optó por la individual en la casilla del sobre que contenía la autodeclaración; pero también lo es que, simultáneamente, la propia declaración fue efectuada ajustándose a la normativa prevista para la declaración conjunta, existiendo una contradicción en orden a la opción en cuanto a la declaración. Por otro lado hay una evidente desproporción entre la complejidad de las declaraciones que el sujeto pasivo del IRPF está obligado a cumplimentar y la sencillez con que la Administración pretende practicar las que denomina liquidaciones paralelas que realiza en caso de disconformidad con los datos declarados por los sujetos pasivos, desigualdad que carece de soporte legal o reglamentario (en este sentido puede verse la STS 20 septiembre 1993). La discrepancia podría haber sido resuelta por la propia Administración, de entender que existía un error material o de hecho en la consignación de la cruz en el apartado correspondiente del sobre, aplicando los arts. 108 y 156 de la LGT”*.

Por tanto, de todo lo dicho hasta el momento, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- En primer lugar, el consentimiento prestado en el momento de ejercitar la opción no es inmutable, sino que puede ser modificado en caso de que el mismo se encontrase viciado, especialmente por la concurrencia de un error.
- En segundo lugar, el error relevante a estos efectos es aquél que recaiga sobre uno de los elementos esenciales que llevaron al sujeto pasivo a adoptar su decisión. Dicho con otras palabras, existirá error invalidante del consentimiento sólo en caso de que recaiga



sobre un aspecto de una importancia tal que pueda afirmarse que, de no existir el error, la decisión del sujeto pasivo hubiese sido distinta.

- Por último, en materia tributaria, dada la complejidad de este sector del ordenamiento jurídico, ha de buscarse, como norma general, la solución que sea favorable a los intereses del sujeto pasivo.

B. Las autoliquidaciones.

El art. 120 contiene, por vez primera, una definición de las autoliquidaciones, como modalidad de las declaraciones en la que los obligados no se limitan a comunicar datos, sino que también realizan operaciones jurídicas y aritméticas e ingresan, en su caso, el importe de la deuda.

Como puede observarse y tal y como sucede hoy día, si la autoliquidación arroja un resultado a ingresar, la Administración no realiza ninguna clase de actividad. Esta es la razón por la que la Ley no regula un procedimiento específico para tal caso. Las únicas actividades de gestión que se realizan, además de recibir la autoliquidación, consiste, en su caso, en verificar la autoliquidación o realizar una comprobación limitada. Así lo reconoce el art. 120.

Este precepto se ocupa también de la rectificación de las autoliquidaciones, que será objeto de análisis independiente más adelante.

C. Las comunicaciones de datos.

El art. 121 incorpora a la regulación general el sistema de gestión de IRPF para no declarantes, que solicitan la devolución mediante una simple comunicación de datos, que es calificada, expresamente, como un tipo de declaración tributaria.

D. Las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

Este precepto regula las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas. Las primeras van dirigidas a modificar la previamente presentada, mientras que las segundas la sustituyen íntegramente. Dichas declaraciones pueden presentarse tanto dentro como fuera de plazo, pero siempre que no haya prescrito la obligación tributaria. Dicho con otras palabras, la norma afirma expresamente la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada.

En cuanto a las declaraciones extemporáneas, su presentación implica, como sabemos, el devengo de los recargos previstos en el art. 27 de la LGT. La Ley se ha mostrado continuista en esta materia, manteniendo los recargos en las mismas cuantías previstas bajo la anterior legislación. Dicha circunstancia, unida a la reducción de la sanción mínima posible –que puede consistir, en las actas con acuerdo y en el mejor de los casos, en un 25 por 100-, suscita serias dudas acerca de la constitucionalidad de estos recargos. Ello ya que, como sabemos, nuestro Tribunal Constitucional ha fijado, incorrectamente a nuestro entender, la línea divisoria entre la naturaleza mixta o sancionadora de los recargos, en un dato meramente cuantitativo, como es la distancia entre la cuantía máxima de esta prestación y la mínima de las sanciones.



Con independencia de lo anterior, son varias las novedades introducidas por el art. 27 de la LGT. En primer lugar, incorpora un concepto requerimiento previo, como frontera que impide la aplicación de los recargos y determina la comisión de una infracción tributaria, con la correspondiente imposición de sanciones. Se trata, sin embargo, de un concepto excesivamente amplio que incluye, incluso, las medidas de aseguramiento de la deuda.

En segundo lugar, se ha limitado el devengo de intereses de demora en los supuestos en que el retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación es superior a doce meses. Así, su inicio no se sitúa a la finalización del plazo voluntario para su presentación, sino en *“el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación”* y el término final de cómputo coincide con *“el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado”*. Ello implica, asimismo y como aclara el precepto, que cuando se trate de tributos gestionados mediante declaración, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre su presentación extemporánea y la finalización del plazo voluntario que se conceda.

En tercer lugar, se aclara de modo expreso que la presentación de una declaración extemporánea con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento impide el devengo de los recargos del período ejecutivo.

Por último, el apartado cuarto del art. 27 contiene una previsión expresamente pensada para aquellos supuestos, muy frecuentes en la práctica, en los que el obligado regulariza espontáneamente sus cuotas de IVA o de retenciones sin utilizar una declaración complementaria, sino acudiendo a las ordinarias de trimestres posteriores. En tales casos, no se aplica el régimen de recargos, ya que la norma exige dos requisitos hasta ahora inéditos. De un lado, que las autoliquidaciones identifiquen expresamente el período de liquidación al que se refieren. De otro, que sólo contengan datos relativos a dicho período. Si no se cumplen estos requisitos, pero la autoliquidación puede calificarse como espontánea, la conducta del obligado constituirá una infracción tributaria, si bien tendrá la calificación de leve (art. 191.6 de la LGT).

Volviendo al examen del art. 120 de la Ley y tratándose de autoliquidaciones, la norma sólo contempla la posibilidad de que se presenten complementarias y ello siempre que su resultado sea un mayor ingreso o una menor devolución. En caso contrario, deberá seguirse el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones regulado en el art. 120.

Finalmente, el precepto también se ocupa, para diferenciarlos de las complementarias, de los casos en que se incumplen sobrevenidamente los requisitos para la aplicación de un beneficio fiscal. En dicha situación se establece, como regla general, la necesidad de que el obligado incluya, en el período impositivo en que se incumplió el requisito, la cantidad debida más los intereses de demora. De esta forma, se evita que, en tales casos, se devenguen los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Se trata de una norma muy necesaria, porque hasta el momento dicha previsión se realizaba caso por caso, en cada uno de los preceptos reguladores del beneficio fiscal de que se tratara. Y lo cierto es que existen supuestos donde el



legislador se ha olvidado de incluir tal norma, provocando que los obligados sufran la imposición de tales recargos.

E. Las solicitudes.

Como hemos indicado, esta clase de documentos se regula en el art. 98 de la LGT, que fue ya objeto de estudio, con carácter general, en otro lugar de este trabajo, al que nos remitimos.

3.3.2. La gestión tributaria mediante autoliquidación, comunicación de datos o solicitudes.

A. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación.

Como ya señalábamos, la LGT no regula el procedimiento iniciado mediante autoliquidación. Se trata, sin duda, de un acierto, ya que en tales casos no existe un procedimiento administrativo, sino que la Administración ocupa, en principio, una posición meramente pasiva, limitada a la recepción del documento a través del que el propio obligado realiza todas las labores propias de gestión, exceptuando, claro está, las de comprobación.

No obstante, debe señalarse, al menos, que la nueva Ley ha alterado, de forma coherente con la realidad de nuestro sistema tributario, el esquema que se considera ordinario en la gestión tributaria. Así, hemos pasado de una norma, como la de 1963, construida en torno a los tributos gestionados mediante declaración, a otra, como la actual, que considera que lo usual es la utilización de las autoliquidaciones. Así lo refleja el hecho de que la LGT regule, como primer procedimiento de gestión, el de devolución a través de autoliquidaciones o comunicaciones de datos, que pasamos a examinar.

B. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

Ante todo, debe resaltarse que el procedimiento que ahora nos ocupa no va dirigido a obtener la devolución de un ingreso indebido. Estos se rigen por lo dispuesto en el art. 221. Nos ocupamos en este momento de los supuestos de reembolso o, como los denomina la nueva Ley, de devoluciones derivadas de la normativa del tributo –art. 31-, que se caracterizan porque las cantidades cuya devolución se pretende fueron objeto, en su momento, de retención o repercusión de manera debida y obligatoria. Lo que sucede es que por aplicación de la normativa del tributo, dichas cantidades resultan ser, sobrevenidamente, excesivas.

Como indican los arts. 124, 125.1 y 126.1 de la LGT, este procedimiento puede iniciarse de tres formas posibles:

- Mediante la presentación de una autoliquidación con resultado a devolver. Se trata de sujetos que se encuentran obligados a presentar este tipo de declaraciones, incluso aunque arroje, como es el caso, un resultado a su favor. A título de ejemplo, son los sujetos pasivos obligados a declarar en IRPF o todos los sujetos pasivos de IVA.



- A través de una comunicación de datos. Se trata de una previsión pensada específicamente para el régimen de no declarantes en IRPF. Nos encontramos ante sujetos pasivos del tributo, pero la exacción de éste se lleva a cabo a través de las retenciones, por lo que no deben presentar declaración. Esta condición de sujetos pasivos es la que les obliga a presentar una auténtica declaración, como es la comunicación de datos, para obtener, si es el caso, la devolución del exceso de retenciones.

- Formulando una solicitud. La Ley no contiene ninguna aclaración de cuáles son los supuestos a los que se refiere. Como hemos indicado, entendemos que alude a casos en los que el que tiene derecho a la devolución no está actuando como sujeto pasivo del impuesto. Ello le impide presentar una auténtica declaración, debiendo instar aquélla a través de una mera solicitud. Un ejemplo de esta situación, como también hemos señalado, es la contemplada en el art. 119 de la LIVA.

En los casos en que el procedimiento se inicia mediante autoliquidación, la Administración dispone de un plazo de seis o, si es más breve, el previsto en la normativa de cada tributo, para proceder a la devolución (art. 31.2 de la LGT). Dicho plazo se cuenta desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación y si ésta se presenta fuera de plazo, desde la presentación (art. 125.2). Transcurrido el mismo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, se devengará el interés de demora de forma automática (art. 31.2). Esta referencia a que el retraso sea imputable a la Administración sólo limita el devengo de intereses, a nuestro juicio, en los supuestos de caducidad del procedimiento por paralizaciones derivadas de la falta de actividad del interesado.

Si el procedimiento se inicia mediante comunicación de datos o solicitud, resultan de aplicación las mismas disposiciones examinadas para las autoliquidaciones. Únicamente, el art. 126.2 aclara que el plazo para efectuar la devolución se inicia con la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo para presentar la comunicación de datos.

Por último, el art. 127 prevé tres formas de terminación del procedimiento:

- Por acuerdo expreso en el que se reconozca la devolución solicitada.
- Por caducidad motivada por la inactividad del obligado tributario.
- Por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

A nuestro entender, existe una cuarta forma de finalización, como es el silencio positivo. Podría sostenerse que este procedimiento carece de un plazo prefijado para su terminación, ya que el de seis meses establecido en el art. 31 de la LGT se refiere a la orden de pago y no a la resolución que reconoce la procedencia de la devolución. Esto es cierto pero, por ello mismo, deberemos acudir a la regla general prevista en el art. 104.1, que establece un plazo de seis meses para dictar resolución expresa. A partir de entonces, el solicitante podrá entender estimada su petición, de conformidad con el art. 104.3. No obstante, es preciso tener en cuenta que este último precepto se limita a formular una regla supletoria de silencio positivo, que cede frente a lo que disponga la “*normativa reguladora*” de cada procedimiento. Por ello, es posible que el desarrollo reglamentario de la Ley altere la solución hoy día vigente y que acabamos de enunciar.



C. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

El art. 120.3 alude a un posible procedimiento de gestión, distinto del anterior, que puede desarrollarse en los tributos gestionados mediante autoliquidación. Se trata del de rectificación de autoliquidaciones, que será iniciado a instancia del obligado tributario en dos situaciones distintas. De un lado, en aquellos casos en que padece, en su perjuicio, un error de hecho o de derecho al formular su autoliquidación. De otro lado, en los supuestos en los que el obligado sostiene una interpretación divergente a la mantenida por la Administración tributaria pero, por temor a incurrir en una conducta que pudiera calificarse como infracción, formula la autoliquidación, en su perjuicio, según la doctrina administrativa.

En cualquiera de estos dos casos, el obligado tributario deberá instar ante la Administración que dicte una liquidación en la que se corrija el error o a través de la que se adopte la interpretación que propugna. La cuestión es especialmente importante en el segundo de los supuestos señalados, toda vez que el obligado tributario carece de un acto administrativo que contenga la doctrina que pretende discutir. Por ello, en tales situaciones el procedimiento del que ahora nos ocupamos tiene por objetivo principal provocar dicho acto administrativo, requisito imprescindible para interponer los correspondientes recursos y obtener, en su caso, la tutela judicial efectiva.

A diferencia de lo que sucede en el procedimiento anterior, éste pretende, en última instancia, conseguir la devolución de un ingreso indebido, tal y como reconoce el art. 221.4 de la LGT.

Antes hemos señalado que el art. 120.3 de la LGT alude a este procedimiento y el término que hemos utilizado no puede ser más expresivo, ya que no contiene ningún tipo de regulación procesal, remitiéndose en esta materia al desarrollo reglamentario.

Por el contrario, sí existe alguna norma de contenido material, como la que afirma la procedencia de intereses de demora, a favor del obligado, en los casos en que la rectificación origine una devolución. Ahora bien, se introduce una diferenciación injustificada entre supuestas devoluciones derivadas de la normativa del tributo y devoluciones de ingresos indebidos. En este último caso, se afirma el devengo de intereses de demora desde su realización. Pero en el primer supuesto la situación difiere. El precepto alude, entre otros, a aquellos casos en que como consecuencia de una solicitud de rectificación de una autoliquidación, se concluye que las obligaciones a cuenta efectuadas eran excesivas en relación con la cuota del tributo o lo eran en mayor medida que lo consignado inicialmente en la autoliquidación. Pues bien, en estos casos el interés de demora sólo procede si la devolución se produce una vez transcurridos seis meses desde la solicitud de rectificación. Sin embargo, en dichos supuestos se ha producido, realmente, un ingreso indebido, ya que el obligado pagó cuando tenía derecho a una devolución u obtuvo una por importe menor al realmente debido. Y el interés de demora debería devengarse, en todo caso, por el tiempo transcurrido entre el pago u obtención de la devolución inferior y el cobro derivado de la rectificación de la autoliquidación.



3.3.3. La gestión tributaria mediante declaración.

A. Inicio.

Los arts. 128 a 130 se ocupan del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración, hoy día residual y cuyo ámbito se reduce, prácticamente, al ISD y los tributos locales.

La forma de inicio normal es, lógicamente, la presentación de la declaración, ahora entendida en sentido estricto como documento en el que se manifiesta la realización del hecho imponible y se aportan los datos necesarios para la práctica de la liquidación (art. 128.1). Esta última, advierte el precepto, tiene carácter provisional, toda vez que se dicta sin haber realizado una comprobación completa del hecho imponible.

El art. 128.2 de la LGT prevé también una posible iniciación de oficio en los casos en que, habiendo caducado un procedimiento anterior, no se haya producido la prescripción. Se trata de los supuestos en que la Administración tarda más de seis meses, contados desde la presentación de la declaración, en practicar y notificar la liquidación. Dicho retraso determina la caducidad del procedimiento, que puede volver a iniciarse si no ha transcurrido aún el plazo de prescripción. Como puede observarse, no se trata propiamente de una iniciación de oficio, ya que el procedimiento ha sido impulsado, originariamente, por el obligado mediante la presentación de la declaración.

B. Tramitación.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, el art. 129 de la LGT contiene diferentes previsiones.

En primer lugar, se establece un plazo máximo de seis meses para la práctica y notificación de la liquidación, cuyo *dies a quo* depende del caso de que se trate:

- En la generalidad de los casos, el plazo comienza al día siguiente a la finalización del plazo para la presentación de la declaración.
- En los supuestos en que se reinicie un procedimiento caducado, el inicio se sitúa en el día siguiente a la notificación de la comunicación que lo vuelve a poner en marcha.
- Si la declaración se presenta de manera extemporánea, el inicio del plazo se produce el día siguiente a dicha presentación.

El *dies ad quem* tiene lugar con la notificación de la liquidación que pone fin al procedimiento.

En segundo lugar, se atribuye a la Administración la potestad de requerir al obligado aclaraciones de datos o justificantes, así como de efectuar comprobaciones de valor. Como puede observarse, puede producirse una superposición de lo que la nueva Ley denomina procedimientos. Así, la gestión puede comenzar con un procedimiento iniciado mediante declaración y, a continuación, insertarse en su seno uno de comprobación de valores o de verificación o, con menor probabilidad, de comprobación limitada.



A nuestro juicio, esta conclusión obedece a un error derivado de la propia configuración de la Ley. En tales casos no existen, propiamente, varios procedimientos, sino uno sólo de gestión donde se realizan diferentes actuaciones. Y esta defectuosa concepción de la Ley no sólo tiene interés desde un punto de vista dogmático, sino que presenta importantes consecuencias prácticas. Sobre todo, suscita serias dudas acerca de cuál es el plazo máximo de resolución en tales situaciones. Así, todos los procedimientos indicados tienen un plazo máximo de seis meses, pero se cuentan desde momentos distintos. El correspondiente al procedimiento que estamos examinando comienza, con carácter general, con la presentación de la declaración, mientras que en el resto el plazo se cuenta desde su propio inicio. Así, ¿cuál es el plazo máximo si se pone en marcha una comprobación de valores a los cuatro meses de haberse presentado la declaración?

Ante el silencio de la Ley, podemos plantearnos varias posibilidades. De un lado, es posible que la Administración dicte primero una liquidación provisional y, a continuación, inicie la comprobación de valores, que dará lugar a una nueva liquidación provisional. En este caso, no existe ningún problema, ya que los dos procedimientos se habrán desarrollado de forma sucesiva, cada uno con su propio plazo. De otro lado, es posible que la comprobación de valores comience sin haberse practicado la primera liquidación provisional. En tal caso, pueden sostenerse dos interpretaciones. En primer lugar, puede pensarse que la comprobación debe finalizar en el plazo que restaba al procedimiento iniciado mediante declaración, en nuestro caso, dos meses. En segundo lugar, también puede sostenerse que la norma que fija el plazo para las comprobaciones de valor es especial y prevalece sobre la general relativa al procedimiento iniciado mediante declaración. Por tanto, en estos casos la duración total del procedimiento puede exceder, con mucho, el plazo de seis meses. A nuestro juicio, ésta es la solución más acertada, pero debería haberse formulado de manera expresa, porque no resulta evidente de la redacción de la Ley.

En tercer lugar, si, como consecuencia de las actuaciones antes reseñadas, la liquidación practicada no se acomoda a los datos declarados, deberá hacerse constar así expresamente, incluir la necesaria motivación y ofrecer un plazo de alegaciones al obligado.

Por último, el precepto contiene una norma relativa al devengo de intereses de demora, de enorme importancia. Además, es complementaria de la contenida en el art. 27.2 para los supuestos de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. Este último precepto señala que, en tales ocasiones, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo voluntario concedido al obligado después de la notificación de la liquidación. Por supuesto, sí se exigen intereses, en su caso, desde la finalización del plazo de doce meses desde la finalización del plazo voluntario hasta la presentación de la declaración. Es decir, sólo se excluye el devengo de intereses por aquel plazo de tiempo en que la Administración se encuentra realizando las operaciones de liquidación. Pues bien, esta misma norma se reitera ahora, aplicándose a aquellos casos en los que se presenta una declaración fuera de plazo, pero a requerimiento de la Administración. Por ello, señala la norma que esta exclusión de intereses no impide la exigencia, en su caso, de sanciones.



C. Terminación.

El procedimiento finaliza mediante liquidación o como consecuencia de la caducidad en caso de que se incumpla el plazo máximo de resolución que, con carácter general, es de seis meses. Ahora bien, la redacción literal de este precepto parece dar a entender que la caducidad se produce si la notificación de la liquidación no se ha producido en dicho plazo. Y, sin embargo, el art. 104 establece una regla general que afirma que el plazo se entiende cumplido, no con la notificación del acto, sino por la mera realización de un primer intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. ¿Qué norma se aplica? A nuestro juicio, debe preferirse la aplicación de la regla general, de manera que cuando el art. 130 se refiere a la notificación de la liquidación, debe interpretarse que alude a su primer intento válido.

3.4. Procedimientos iniciados de oficio.

La nueva Ley regula tres procedimientos de comprobación que pueden realizar los órganos de gestión y que comienzan de oficio: verificación de datos –arts. 131 a 133-, comprobación de valores –arts. 134 a 135- y comprobación limitada (arts. 136 a 140). En nuestro análisis, vamos a alterar la sistemática empleada por la Ley, ya que vamos a analizar los de verificación y comprobación limitada de forma secuencial, dejando para el final el de comprobación de valores. Ello se debe a que este último presenta caracteres propios, en la medida en que va dirigido a determinar el valor de los bienes en aquellos casos en que la base normativa del tributo se define de este modo o incorpora dicha magnitud. Por el contrario, los otros dos procedimientos constituyen, propiamente, actividades de comprobación del hecho imponible, con distinta intensidad cada uno de ellos. Cada uno de dichos niveles implica un mayor grado de dificultad en la investigación y, por ello, supone también la atribución de mayores potestades. Esta circunstancia aconseja su análisis conjunto, a fin de deslindar con claridad cada una de estas actividades.

3.4.1. La verificación de datos.

A. Caracterización del procedimiento.

El primer eslabón de todo el proceso de comprobación viene constituido por el procedimiento de verificación de datos, atribuido a los órganos de gestión tributaria y que supone la realización de una comprobación muy simple, centrada en elementos de hecho o en discrepancias jurídicas muy evidentes. Por ello, el art. 131 prevé la iniciación de dicho procedimiento en los siguientes casos:

- Existencia de errores aritméticos en la declaración o autoliquidación.
- Discrepancia entre los datos declarados por el obligado y los contenidos en otras declaraciones propias o con los datos que posee la Administración.
- Aplicación indebida de la normativa tributaria que resulte evidente.
- Justificación de datos de la declaración que no se refieran a actividades económicas.

Como puede observarse, este tipo de labor comprobadora está especialmente pensada para el IRPF de contribuyentes que no ejerzan actividades económicas. La Ley



no ha hecho otra cosa que ofrecer cobertura legal a las denominadas “*paralelas*”, que se dictan tras una comprobación de carácter formal o con un nivel de comprobación muy reducido, que difícilmente puede considerarse inquisitivo.

Nos interesa resaltar el penúltimo de los presupuestos habilitantes de este tipo de verificación. Así, es preciso señalar que no puede motivar el inicio de este procedimiento cualquier labor de calificación o interpretación jurídica. Así se desprende de la terminología empleada por el art. 131.c) de la LGT, que se refiere a que la aplicación indebida de la norma “*resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma*”. La Ley, como puede observarse, ha introducido el requisito de la ostensibilidad, de manera que se excluyen supuestos errores jurídicos que sólo se perciben tras una labor interpretativa más o menos compleja. Por el contrario, la norma nos remite a errores evidentes, que se desprenden del mero examen del expediente. A título de ejemplo, puede pensarse en beneficios fiscales aplicados excediendo los límites impuestos por la normativa reguladora del tributo.

A efectos de delimitar con mayor precisión el concepto de error de derecho patente, tal vez resulte útil examinar la jurisprudencia recaída, en interpretación del término “*infracción manifiesta de Ley*”, bajo el anterior art. 154 de la LGT/1963. Así, se ha venido considerando que que la infracción sólo es manifiesta cuando es de tal gravedad que, por ser notoria, puede apreciarse sin una especial labor interpretativa. Esta segunda posición es la que viene sosteniendo, desde antiguo, nuestra jurisprudencia. Así, son numerosas las resoluciones de nuestro Tribunal Supremo que entienden que sólo concurre esta causa de anulabilidad cualificada cuando la Ley “*aparezca vulnerada de manera clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis*” [STS de 10 de mayo de 1989 (RJ, 1989, 3812)]. En el mismo sentido, pueden consultarse, entre otras, las SSTS de 22 de abril de 1977 (RJ, 1977, 1670), de 11 de diciembre de 1979 (RJ, 1979, 4344), de 20 de febrero de 1980 (RJ, 1980, 563), de 11 de marzo de 1985 (RJ, 1985, 1587), de 13 de octubre de 1988 (RJ, 1988, 7977) y de 20 de diciembre de 1996 (RJ, 1996, 9322)].

En análogo sentido, pueden citarse multitud de resoluciones de Tribunales inferiores. A título de ejemplo, la STSJ del País Vasco de 16 de marzo de 1995 (JT, 1995, 343), en consonancia con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, rechaza la utilización de esta excepcional facultad revisora “*para depurar ordinarias infracciones de legalidad material de los actos que no vengan cualificados por la manifiesta infracción de precepto con rango formal de ley, entendiéndose por manifiesta aquella que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de Ley Foral y alcance sustantivo, y que aparezca vulnerada de manera clara, patente e indubitada*”. Por su parte, la STSJ de Canarias, de 21 de abril de 1995 (JT, 1995, 529) afirma que “*si se solicita la revisión por una infracción manifiesta de la ley, para que proceda tal petición no basta con que el acto sea contrario a una norma legal -como sería suficiente para acudir a los mecanismos ordinarios de impugnación-, sino que es preciso además un “plus” en la evidencia de la ilegalidad de tal manera que ésta debe aparecer como algo manifiesto*”.



B. Inicio y tramitación.

De forma coherente con la simplicidad del objeto de la verificación, su procedimiento es igualmente muy sencillo. Así, puede iniciarse, directamente, con la propuesta de liquidación, a la que sigue una fase de alegaciones y, en su caso, la práctica de liquidación provisional.

Es importante señalar que el art. 132 reconoce que no es posible la práctica de una liquidación partiendo de los hechos que se desprenden de las bases de datos administrativas (BDN, por ejemplo). Así, cuando el obligado niegue su veracidad, la Administración tiene el deber de aportar una prueba cierta.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que esta previsión, en realidad, constituye una restricción de la garantía de los obligados. Ello porque no obliga a la Administración a aportar esa prueba cierta en todo caso, sino sólo cuando el obligado muestre su conformidad. Dicho con otras palabras, se descarga, en principio, a la Administración de la labor probatoria necesaria, desplazando hacia el obligado la carga de negar la veracidad de unos hechos no demostrados.

Hasta el momento, nuestra jurisprudencia venía entendiendo de manera reiterada que la información obtenida de las bases de datos de la Agencia Tributaria no constituía un medio de prueba admisible, salvo que se contara con el respaldo documental que proporcionan los contratos o facturas. A título de ejemplo, la STS de 6 de junio de 1998 (RJ, 1998, 4213) afirma que *“en el supuesto de autos, los resultados obrantes en el listado estadístico en cuestión, debían haber estado soportados por los correspondientes documentos aduaneros de exportación. Sólo así hubieran podido desvirtuar la contabilidad en principio aceptada del sujeto pasivo. De ahí que sobre la base de una discrepancia entre contabilidad y listado, respecto del que se admite que pueda incluso presentar discrepancias con la realidad exportadora producida y los valores tenidos en cuenta al contabilizar y al realizar la declaración de exportación, no pueda imponerse al sujeto pasivo la carga de demostrar su inexactitud”*.

Los preceptos dedicados de manera específica a la verificación carecen de indicación alguna acerca del plazo máximo de resolución y las consecuencias de su incumplimiento. Por ello, rige el plazo general de seis meses previsto en el art. 104.1, contado desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. La falta de resolución en plazo produce, a falta de una normativa propia del procedimiento, la caducidad.

C. Terminación.

El procedimiento de verificación termina, normalmente, con la práctica de la liquidación provisional, con la expedición de una resolución que declare no haber lugar a la misma o por subsanación o aclaración de la discrepancia surgida.

También puede finalizar al iniciarse un procedimiento de comprobación limitada o una inspección, siempre que éstos incluyan el objeto de la verificación.



Por último, puede terminar, como hemos visto, mediante una forma anómala, por caducidad del procedimiento, en caso de que no se dicte resolución en el plazo general de seis meses.

Los efectos de la verificación son absolutamente provisionales, de manera que la Administración puede volver a comprobar, con el único límite del plazo de prescripción, los extremos ya sometidos a este procedimiento.

3.4.2. La comprobación limitada.

A. Caracterización del procedimiento.

El art. 136 de la LGT define el ámbito del segundo de los niveles en que se pueden desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación: la comprobación limitada. Se trata de un procedimiento intermedio entre la verificación y la inspección, atribuido también a los órganos de gestión.

En cuanto a su ámbito, lo más característico de este procedimiento viene constituido por las limitaciones impuestas por el art. 136 en cuanto a los medios de comprobación que pueden emplearse. Así, el precepto contiene un listado taxativo de actuaciones que pueden efectuarse:

- Examen de los datos consignados por los obligados en sus declaraciones, así como de los justificantes aportados o que se requieran.

- Examen de los datos y antecedentes que ya obrasen en poder de la Administración tributaria.

- No pueden examinarse los libros que recogen la contabilidad mercantil, ni sus justificantes. En sentido contrario, la comprobación sí puede extenderse a otros libros contables y sus justificantes, siempre que no se trate de la contabilidad exigida por el Código de Comercio. De esta forma, se limitan de forma muy importante las potestades de comprobación en relación con las sociedades y los empresarios que sean personas físicas y se encuentren en estimación directa normal. Dicha labor corresponderá a los órganos de inspección.

- Requerimientos a terceros para que aporten la información que deben proporcionar por suministro o para que la ratifiquen mediante la aportación de los correspondientes justificantes. En sentido contrario, se impide que los órganos de gestión soliciten a terceros información relativa a movimientos financieros (arts. 136.3).

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que las actuaciones de comprobación limitada siempre tienen que realizarse en las oficinas de la Administración, lo que supone, de alguna manera, una limitación adicional de medios. No obstante, sí podrán desarrollarse fuera las previstas en la normativa aduanera y las encaminadas a comprobaciones censales o de la aplicación de la estimación objetiva. En estos últimos casos, se les atribuye a los funcionarios de gestión las mismas facultades de entrada a los locales de negocios previstos para la inspección.



B. Inicio.

En cuanto a la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, sólo se produce de oficio y observando las mismas cautelas que existen hoy día para el procedimiento de inspección. Es decir, se deben notificar al interesado las obligaciones y derechos que le asisten en el curso del procedimiento.

Se prevé la posibilidad –que será muy usual- de iniciar el procedimiento mediante la notificación de la propuesta de liquidación, en los casos en que la Administración cuente con datos suficientes. Entendemos que junto con la propuesta de liquidación, debe contenerse también la información anterior relativa a los derechos y obligaciones de los interesados.

C. Tramitación.

En cuanto a la tramitación, se prevén idénticas obligaciones de colaboración de los interesados que en el procedimiento inspector. Se prevé un trámite de audiencia y alegaciones posterior a la propuesta de liquidación, con lo que no será necesario el previo, tal y como advierte el art. 99.8 de la LGT.

Por lo que se refiere a la documentación de la actuaciones de comprobación limitada, éstas se reflejarán a través de comunicaciones y diligencias, de conformidad con lo previsto en el art. 99.7 de la LGT.

Los preceptos reguladores de la comprobación limitada no contienen ninguna previsión relativa al plazo máximo y las consecuencias de su incumplimiento. Ante este silencio, debe trasladarse aquí la solución señalada para el procedimiento de verificación: el plazo máximo será de seis meses, contados desde la notificación del acuerdo de inicio hasta la notificación de la resolución, y su incumplimiento determina la caducidad.

D. Terminación.

El procedimiento termina por resolución, caducidad o inicio de una inspección sobre el mismo objeto. La resolución debe contener la liquidación o, en caso contrario, una declaración expresa en la que se afirme que aquélla no procede. Esto es importante, ya que, como veremos a continuación, dicha resolución tiene efectos parcialmente vinculantes para la Administración. Por ello, no es indiferente que el proceso acabe sin ningún tipo de resolución, como sucede hoy día en ocasiones, que con una resolución en la que se manifieste la improcedencia de la regularización. Esta es la razón de que también se obligue a que la resolución mencione cuál es la obligación o elementos de la misma comprobados, su ámbito temporal y la especificación de las actuaciones concretas realizadas.

No cabe duda de que la previsión más importante en relación con el procedimiento de comprobación limitada es la que atañe a los efectos de las regularizaciones derivadas del mismo. Así, el art. 140.1, relativo a los efectos de las liquidaciones provisionales que se hayan practicado, afirma que *“dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se*



refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.

La norma transcrita viene a crear una nueva categoría de liquidaciones, a medio caballo entre las definitivas, que sólo pueden rectificarse en perjuicio del obligado si concurre algún motivo de revisión de oficio –exclusivamente por nulidad de pleno derecho, en la nueva LGT- y las provisionales, modificables sin sujeción a tales limitaciones. Puede afirmarse, por ello, que nos encontramos frente a liquidaciones cuasi definitivas, que pueden ser objeto de una rectificación en perjuicio del obligado sin necesidad de que incurran en motivo de nulidad de pleno derecho, pero tampoco por cualquier otra causa, sino exclusivamente por la prevista en el propio art. 140.1 de la LGT. En concreto, el precepto impone que concurran dos exigencias acumuladamente. De un lado, que se descubran nuevos hechos o circunstancias. De otro, que estos hechos o circunstancias nuevos resulten de actuaciones distintas de las desarrolladas durante la comprobación limitada o inspección.

Como puede observarse, la redacción de esta norma nos recuerda el motivo de revisión contenido en el art. 154.b) de la LGT/1963, en la medida en que ambos preceptos exigen el descubrimiento de hechos nuevos. Es más, a nuestro juicio, y aunque suponga adelantar ya nuestra posición, buena parte de la interpretación elaborada por la jurisprudencia en torno a la anterior Ley puede aplicarse a la nueva norma. De ahí el interés que despierta la reciente STS de 11 de julio de 2003 (*JUR*, 2003, 226436), que recoge y sistematiza la doctrina de nuestro Tribunal Supremo sobre la materia. Pasamos a examinarla para, a continuación, analizar en qué medida resulta aplicable al nuevo art. 140.1 de la LGT/2003.

La interpretación del art. 154.b) de la LGT/1963 ha suscitado tres problemas fundamentales. En primer lugar, el propio ámbito de aplicación del precepto. A nuestro juicio, los hechos ignorados por la Administración deben referirse a cualquiera de los elementos del hecho imponible. Es decir, pueden afectar a los elementos subjetivo u objetivo y dentro de este último, a sus aspectos material, temporal, espacial o cuantitativo. Por ello, se admite la revisión por esta vía cuando los nuevos datos vienen a desvirtuar la valoración de la base imponible tenida en cuenta para dictar el acto administrativo. En este sentido, la STS de 12 de abril de 1973 (*RJ*, 1973, 1726) precisa que debe anularse la liquidación practicada sobre la base de una valoración efectuada por el Jurado de Expropiación Forzosa, ya que la referida valoración había sido anulada anteriormente por el propio Tribunal Supremo. En el mismo sentido, la STS de 10 de julio de 1981 (*RJ*, 1981, 3035) considera ajustada a Derecho la anulación de una liquidación de Derechos de Importación porque se realizó partiendo del valor declarado en aduana, siendo así que el Juzgado de Delitos Monetarios declaró probado que la empresa importadora había ocultado parte del precio pagado al vendedor.

En aplicación de la tesis anterior, entendemos que los hechos ignorados también pueden referirse a supuestos de no sujeción o a la aplicación de exenciones y otros beneficios fiscales. También puede suceder, como aprecia la STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (*JT*, 1999, 885), que las nuevas pruebas pongan de manifiesto un exceso en la medición del aspecto cuantitativo del hecho imponible, de manera que la revisión resulte favorable al contribuyente. Así sucedía en el supuesto examinado por dicha



resolución, donde un informe de la empresa concesionaria del servicio municipal de aguas reveló un exceso en la facturación de la tasa por recogida de basuras.

La STS de 11 de julio de 2003, ya citada, hace suya la doctrina que acabamos de exponer, pero realiza una advertencia de enorme importancia. Así, se admite que, como sucede en los supuestos que acabamos de exponer, los nuevos hechos afecten a la cuantía de la base imponible del tributo. Pero la revisión debe fundarse, de modo exclusivo, en el descubrimiento de elementos fácticos antes desconocidos, nunca en calificaciones jurídicas o en discrepancias acerca de la valoración de los hechos. Esta es la razón por la que niega que, habiendo declarado el contribuyente con toda corrección cuáles eran los inmuebles adquiridos mediante donación y sus valores catastrales, pueda realizarse una segunda comprobación de valores al descubrir que la primera se había efectuado de modo incorrecto. Como puede observarse, en dicha situación no existe ningún hecho nuevo, sino una mera discrepancia acerca de un valor subjetivo que no puede entenderse incluida en el ámbito del art. 154.b) de la LGT/1963.

Por otra parte, la Sentencia examinada también hace suya una matización relevante formulada anteriormente por la de 22 de noviembre de 2002 (RJ, 2003, 169). Así, no cualquier hecho nuevo puede dar lugar a la anulación de la liquidación practicada. Por el contrario, debe realizarse una adecuada ponderación entre los intereses de la Hacienda y la seguridad jurídica, de manera que la revisión sólo es posible si los elementos o partes del hecho imponible descubiertos son trascendentes.

En segundo lugar, también se plantea cuál debe ser el alcance de la expresión "*íntegramente ignorados por la Administración*". La posición de la jurisprudencia es vacilante. Así, la STS de 12 de abril de 1973 (RJ, 1973, 1726) estima que basta con que la ignorancia concorra en el órgano que dictó el acto. Así, afirma que "*la ignorancia de los elementos del hecho imponible que el precepto exige, no puede ir referida, para negar su concurrencia, a uno cualquiera de los numerosos Organos de la Administración, integrantes de su personalidad jurídica única, sino que tiene que referirse tan sólo al Organó concreto que dictó el acto de gestión*". Por el contrario, la STS de 28 de octubre de 1971 considera que no existe tal ignorancia si los hechos sobre los que se basa la pretendida revisión eran ya conocidos por el Delegado de Hacienda, aunque no por el concreto órgano que dictó el acto.

A nuestro juicio, la ignorancia debe ser absoluta en un doble sentido, objetivo y subjetivo, es decir, "*se ha de referir a todo el bloque del sistema tributario y a todo el bloque de la Administración*" (BAYON MARINE, I: "La llamada revisión de oficio en materia tributaria", REDF, núm. 1, 1974, p. 137). Desde la primera perspectiva, ello supone que el conocimiento de un elemento a efectos de un tributo imposibilita alegar su ignorancia en relación con la liquidación de otro tributo diferente (CHECA GONZALEZ, C. *Reclamaciones y recursos tributarios*, Pamplona, Aranzadi, p. 111). Desde la segunda, debe concluirse que la ignorancia ha de ser general, de la Administración –estatal, autonómica o local- y no del órgano gestor que dictó el acto.

No obstante, no es ésta la opinión más reciente de nuestro Tribunal Supremo. Así, tanto la Sentencia que comentamos como, de nuevo, la de 22 de noviembre de 2002 (RJ, 2003, 169) consideran que basta con que la ignorancia concorra en el órgano gestor que dictó el acto.



Sin embargo, es preciso tener en cuenta que va abriéndose camino una nueva perspectiva en la interpretación de este motivo de revisión. Así, la SAN de 17 de junio de 1999 (*JT*, 1999, 1845) no pone tanto el acento en que el hecho fuera desconocido como en la ausencia de indicios o noticias en cuanto al mismo. Así, afirma que “*no sería posible la revisión en aquellos supuestos en los que la Administración tuviera ya noticia, aunque incompleta, de los elementos del hecho imponible, y no realizase, pese a ello, una investigación más amplia y precisa de los mismos*”.

Pues bien, la Sentencia objeto de nuestro análisis viene, de alguna forma, a apuntar hacia esta dirección. Ello ya que insiste en la idea de que este motivo de revisión encuentra su fundamento y sólo es posible en los casos en que el obligado oculta elementos del hecho imponible que con posterioridad son descubiertos por la Administración. Profundizando en dicha idea podemos llegar a afirmar –aunque la resolución analizada no llega a tanto– que no es posible la rectificación de la liquidación si los elementos en que se basa no fueron objeto de ocultación, sino que su desconocimiento obedece a un comportamiento negligente de la propia Administración. Esta es la línea interpretativa seguida por el Tribunal Supremo Tributario alemán, que ha declarado la improcedencia de acudir a un procedimiento de revisión similar al que ahora nos ocupa utilizando unos datos que, razonablemente, deberían haber sido ya conocidos por la Administración si hubiese actuado de forma diligente (*vid.* EHMCKE, T. y MARIN-BARNUEVO FABO, D.: “La revisión de actos administrativos de naturaleza tributaria en Derecho alemán”, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 2/1999, pp. 331-353).

El tercero de los problemas planteados en la práctica se refiere a la posibilidad de que la prueba provenga de la presentación de declaraciones complementarias por parte de los contribuyentes. Así lo admite la SAN de 4 de marzo de 1997 (*JT*, 1997, 401) que, ante una declaración extemporánea en la que aquéllos reconocían la existencia de un seguro de prima única, señala que no cabe una revisión de los rendimientos de capital mobiliario, que ya habían sido regularizados a través de la autoliquidación ahora presentada, pero sí por la posible afloración de un incremento de patrimonio no justificado.

Una vez analizada, al hilo de la STS de 11 de julio de 2003, la doctrina jurisprudencial en torno al art. 154.b) de la LGT/1963, es el momento de adentrarnos en el verdadero objetivo de nuestro trabajo, que es el de examinar su posible aplicación al art. 140.1 de la LGT.

La primera cuestión que debemos abordar es la de precisar si la rectificación de las liquidaciones provisionales a que se refiere aquel precepto es posible sólo en el caso de aparición de elementos de hecho, tal y como sucede, según hemos visto, en el art. 154.b) de la LGT. La única duda puede surgir porque la norma no sólo se refiere a “*nuevos hechos*”, sino también a “*circunstancias*”, de donde podría deducirse un deseo del legislador de ampliar las posibilidades de volver a comprobar lo ya regularizado. Sin embargo, lo cierto es que el término empleado no puede ser más vago e impreciso y, en todo caso, nos remite a elementos fácticos. Así, por “*circunstancia*” se entiende, según el Diccionario de la Lengua Española, cualquier “*accidente de tiempo, lugar, modo, etc., que está unido a la sustancia de algún hecho o dicho*”. Es decir, se trata de los elementos que rodean un hecho, en nuestro caso, cualquiera de los determinantes de la obligación tributaria. Por ello, debemos concluir que el art. 140.1 de la LGT no implica



una innovación relevante respecto del art. 154.b) de la LGT/1963. La rectificación de este tercer género de liquidaciones creado por la nueva Ley no es posible, en consecuencia, en base a calificaciones jurídicas o valoraciones. Aparentemente, constituye una novedad la ampliación de los posibles elementos del tributo que pueden ser descubiertos, no limitándose ya al hecho imponible. Sin embargo, se trata de una extensión del ámbito de aplicación de la norma más aparente que real, dada la interpretación tan amplia sostenida bajo la vigencia del art. 154.b) de la LGT/1963, que admite la revisión por hechos que afecten a cualquier elemento o aspecto del hecho imponible.

En segundo lugar, no cabe duda de que la referencia a que los hechos sean “nuevos” implica su desconocimiento en el momento de practicarse la liquidación provisional. Por tanto, puede aplicarse, también en este punto, la jurisprudencia elaborada al hilo del art. 154.b) de la LGT/1963. En particular, entendemos que debe exigirse igual rigor en cuanto a la eficacia en la actuación de la Administración, de manera que si el órgano gestor tiene algún indicio o noticia, siquiera sea parcial, de los hechos determinantes de la obligación tributaria, debe ampliar sus actuaciones o trasladar el expediente a los órganos de inspección, en caso de que sea necesario desarrollar algunas para las que carezca de competencia. Pero no puede practicar liquidación despreocupándose de tales hechos y pretender luego su rectificación al amparo del art. 140.1 de la LGT.

En tercer lugar, también tenemos que precisar qué sentido tiene la referencia a que estos nuevos hechos “*resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*”. Esta expresión significa que aquéllos deben ser descubiertos mediante pruebas obtenidas a través de actuaciones de comprobación diferentes de las llevadas a cabo para la práctica de la liquidación. Por eso mismo, resulta obligado que la resolución que ultime el procedimiento de comprobación limitada enumere cuáles han sido dichas actuaciones. Sólo unas diferentes pueden conducir a la obtención de la prueba acreditativa de los nuevos hechos descubiertos. Así, si se ha realizado el examen de los registros obligatorios del sujeto pasivo, los hechos no podrán ser revelados por un segundo examen de aquéllos, sino, por ejemplo, por requerimientos de información dirigidos a terceras personas. En este sentido, nos encontramos ante una norma aún más rígida que el art. 154.b) de la LGT/1963, ya que éste no contiene ninguna limitación en cuanto a las actuaciones de comprobación desarrolladas en el momento de la revisión.

No obstante, justo es reconocer que el mayor o menor rigor dependerá de la interpretación que se dé al término “*actuaciones*”. En el ejemplo antes señalado, hemos entendido que el examen de los registros obligatorios o los requerimientos de información constituyen, cada una de ellos, una sola actuación. Pero también puede sostenerse que dicho término aparece utilizado de modo más estricto, referido a cada una de las tareas concretas desarrolladas. En este sentido, el examen de una factura constituye, por sí solo, una “*actuación*”, que no impide volver sobre la misma contabilidad para analizar otras no solicitadas al contribuyente en la comprobación anterior. Si esto es así, la limitación deviene intrascendente. Sin embargo, creemos que existen argumentos en la Ley para sostener nuestra posición. Sobre todo, nos los brinda el art. 136.2, que considera como “*actuaciones*” el examen de los datos consignados en las declaraciones y sus justificantes, de los antecedentes en poder de la Administración,



el examen de los registros obligatorios y sus justificantes y los requerimientos de información a terceros.

Esta misma exigencia que venimos analizando implica, además, una limitación adicional respecto del procedimiento revisor previsto en la anterior Ley. Como hemos visto, la jurisprudencia admite que las pruebas sean aportadas por el propio sujeto pasivo a través de sus declaraciones. Dicha posibilidad debe ser excluida en lo sucesivo, toda vez que el art. 140.1 de la LGT se refiere, exclusivamente, a actuaciones administrativas.

Para terminar, sólo nos queda realizar una reflexión final acerca del significado de la reforma operada, en caso de que los nuevos preceptos sean interpretados tal y como nosotros proponemos. Supone, en esencia, limitar las liquidaciones provisionales, tal y como las conocemos bajo la vigencia de la LGT/1963, a las practicadas en los procedimientos de verificación de datos. Así, las liquidaciones provisionales dictadas en los procedimientos de comprobación limitada, por mucho que sean calificadas como tales, producen unos efectos muy similares a los de las actuales definitivas. Así, sólo pueden ser rectificadas en perjuicio del contribuyente y en relación con lo ya comprobado, por motivos de nulidad de pleno derecho y por la aparición de nuevos hechos antes ignorados. Mayor estabilidad tienen aún las practicadas por la inspección, que sólo pueden modificarse en los supuestos previstos en el art. 101.4.a) y, lo que es más importante, únicamente en relación con los elementos de la obligación tributaria que no pudieron ser comprobados de manera definitiva (art. 148.3 de la LGT). Se trata, sin lugar a dudas, de un avance importante en la defensa de la seguridad jurídica de los obligados. Para que llegue a consolidarse sólo hace falta que los órganos administrativos interpreten de manera correcta los preceptos que acabamos de analizar y no se dejen llevar por la inercia derivada de la aplicación de la anterior normativa.

3.4.3. La comprobación de valores.

A. La práctica de la comprobación de valores.

El art. 134 regula el procedimiento para la práctica de la comprobación de valores. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el art. 57.4 prevé también la posibilidad de que aquélla se desarrolle como una actuación más dentro de otro procedimiento de aplicación de los tributos, como, por ejemplo, una inspección. En este último caso, se aplican las mismas normas que vamos a ver, excepto las del art. 134.1, que afectan, sobre todo, a la forma de inicio de la comprobación y a su plazo máximo de duración. A título de ejemplo, si la comprobación tiene lugar dentro de un procedimiento inspector, no se aplica el plazo máximo de duración previsto en este precepto, sino el propio de las inspecciones.

La conclusión que acabamos de exponer no constituye una contradicción con la que obtuvimos al analizar el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración. Allí decíamos que la realización de una comprobación de valores tras la presentación de una declaración y antes de que se hubiese dictado liquidación provisional, determinaba que se alargara el plazo máximo previsto para el procedimiento que ahora nos ocupa. Es decir, el plazo de seis meses debía contarse desde el inicio de la comprobación de valor. El argumento que empleábamos era la especialidad de dicho procedimiento dentro de los de gestión.



La situación es distinta, sin embargo, cuando la comprobación se efectúa en el seno de un procedimiento inspector. En este caso, la comprobación de valores deja de actuar como un procedimiento de gestión, primando aquí la regulación de los de inspección como norma especial.

Entrando ya a examinar su contenido, el art. 134 impide la práctica de una comprobación de valores cuando la declaración del obligado haya utilizado los publicados por la Administración en aplicación de alguno de los medios de comprobación previstos en el art. 57. La redacción del precepto parece dar a entender que éste es el único supuesto en que no cabe acudir a la comprobación de valores. Sin embargo, ya sabemos que puede haber otros casos, como sucede si se ha acudido a la información previa sobre valores –art. 90- o se ha celebrado un acuerdo previo de valoración (art. 91).

También existen otros supuestos en los que, más allá de lo dispuesto en la Ley, nuestra jurisprudencia ha negado la posibilidad de practicar comprobaciones de valor. Es el caso de las transmisiones de viviendas de protección oficial, de las realizadas a través de subasta judicial -*vid.* SSTS de 5 y 26 octubre 1995 (*RJ*, 1995, 9691 y 7468), de 19 noviembre 1996 (*RJ*, 1996, 8303) y de 17 diciembre 1997 (*RJ*, 1998, 505)- o de aquellas otras en las que interviene una Administración Pública [STS de 27 septiembre 1996 (*RJ*, 1996, 7247)].

El inicio de este procedimiento puede producirse mediante comunicación o, incluso, si ello es posible por contar con los datos necesarios –lo que será habitual- mediante la notificación de las propuestas de valoración y liquidación, que siempre se prevén como simultáneas. A continuación se abre un plazo de alegaciones, finalizando el procedimiento con una propuesta de regularización a la que debe acompañarse la valoración finalmente efectuada. Esta no es susceptible de impugnación autónoma, aunque pueden esgrimirse motivos relacionados con la misma en el recurso que se interponga frente a la regularización. Asimismo, puede promoverse tasación pericial contradictoria.

Para finalizar, el art. 134 regula los efectos de una comprobación de valores en relación con otros obligados tributarios. La regla general es la vinculación de la Administración que ha realizado la comprobación –no de ninguna otra- por el valor obtenido, que debe ser también aplicado al resto de obligados. De forma coherente con dicho principio, si de la tasación o de la impugnación promovidas por el obligado objeto de la comprobación resulta un valor distinto, este último también beneficiará al resto de obligados tributarios. Asimismo, se prevé la posibilidad de que la normativa de cada tributo obligue a la Administración a notificar las comprobaciones de valor a todos los posibles afectados, a fin de que puedan interponer recursos o promover la tasación pericial contradictoria. Ahora bien, en todo caso –y esto es importante-, estos otros obligados pueden emplear dichos medios cuando la Administración les aplique, ya de forma concreta en un procedimiento posterior, tal valor.

B. La tasación pericial contradictoria.

Como hemos visto, uno de los medios de defensa que pueden esgrimir los obligados frente a las comprobaciones de valor es la tasación pericial contradictoria. Su



regulación no presenta novedades significativas en la nueva Ley, por lo que no vamos a extendernos en su examen.

No obstante, pueden advertirse dos novedades de importancia. De un lado, se pretende dar alcance general a la previsión hoy contenida en el art. 120 del Reglamento del ITP y AJD, que prevé la suspensión automática de la liquidación en caso de tasación pericial contradictoria o de la reserva del derecho a promoverla por estar inmotivada la valoración y denunciarlo así en el recurso interpuesto. Se trata de una norma muy útil que evita que, como suele ser frecuente, deban anularse liquidaciones ya pagadas y que han sido practicadas en base a valoraciones carentes de motivación. Así sucede, con frecuencia, en el ISD. No obstante, la norma carece de valor, por sí sola. Ello ya que exige que la normativa del tributo prevea esta solución. Esperemos que se modifique la normativa reguladora del ISD en este sentido.

De otro lado, el precepto también presenta la virtud de incluir una prohibición expresa de la *reformatio in peius* como consecuencia de una tasación pericial contradictoria. Así, el informe del tercer perito servirá de base a la liquidación pero teniendo como límite los valores declarado y comprobado por la Administración. Es decir, no podrá ser inferior al primero ni superior al segundo.

4. Actuaciones y procedimientos de inspección.

4.1. Concepto, clases y estructura de las actuaciones inspectoras. Régimen jurídico aplicable.

El art. 141 de la LGT contiene una prolija enumeración de los distintos tipos de actuaciones a desarrollar por la Inspección. No obstante, de acuerdo con la estructura y la sistemática del Título III es importante tener en cuenta que no todas ellas se insertan en el concepto y estructura del procedimiento de inspección, ya que éste ha quedado definido en los términos del art. 145. El procedimiento de inspección "*tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones*". En consecuencia, de las actuaciones enumeradas en el art. 141 encajan en el procedimiento de inspección: *la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración* (letra a); *la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios* (letra b); *la práctica de las liquidaciones tributaria resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación* (letra g). En cuanto a la comprobación de valores y la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales (letras d) y e), debe tenerse en cuenta que la sistemática de la LGT permite tanto su consideración autónoma como procedimientos de gestión (Cap.III) como actuaciones insertas en el procedimiento de inspección que únicamente se singularizan por su objeto. En función de su articulación autónoma o no, el régimen jurídico aplicable será el configurado en el Cap. III o el propio del procedimiento de inspección establecido en el Cap. IV. Esta delimitación resulta fundamental, dado que sólo al concepto estricto del procedimiento de inspección en los términos del art. 145 resulta aplicable el conjunto de preceptos de la Sección Segunda de este Capítulo IV. Ello supone diferencias importantes en cuanto a las facultades,



plazo máximo de duración y efectos de las resoluciones en función de la naturaleza o encaje de unos y otros tipos de actuaciones.

Respecto a la comprobación limitada (letra h), una de las novedades de la LGT consiste en establecer la ambivalencia de este nivel de control, configurándolo como posible actuación de gestión o de inspección en ambos casos con el régimen establecido en los arts. 136 a 140.

Otra de las novedades más señaladas se refiere al cambio en la configuración de las actuaciones de obtención de información. En la LGT 1963 la obligación de proporcionar toda clase de datos e información relativa a las obligaciones tributarias propias se establecía en el art. 35.2 como accesoria o instrumental respecto a la realización del hecho imponible, si bien la evolución posterior había supuesto la extensión de esa referencia a cualquier presupuesto de hecho de las obligaciones propias (ej.comprobación de las obligaciones de retención); por otro lado, el art. 111 establecía las obligaciones de proporcionar información de terceros con trascendencia tributaria. Estructuralmente, ello ha supuesto siempre la inserción de los requerimientos de información propia dentro de las actuaciones de comprobación e investigación, de tal modo que su inimpugnabilidad autónoma derivaba de su consideración como actos de trámite en los procedimientos liquidatorios. Frente a ello, a partir de finales de los años ochenta se consolidó la afirmación de la autonomía del procedimiento de obtención de información de terceros por captación, de donde derivó la recurribilidad inmediata de tales requerimientos. En cuanto a esta función de obtención de información por captación, el art. 93 LGT supone una novedad importante. Este nuevo precepto habilita, además, para requerir al obligado tributario toda clase de información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones propias al margen de unas actuaciones de comprobación e investigación. El cambio significativo radica precisamente en que antes no se podían solicitar tales datos salvo que se hubiese iniciado una comprobación. Ahora, y dentro de un procedimiento de obtención de información por captación se podrá requerir su aportación; en el curso de tales actuaciones no se podrá comprobar nada pero la intención de la modificación introducida sería la de emplear la información obtenida a efectos de selección de los sujetos y objeto de la ulterior comprobación. Los términos literales de la norma permiten el requerimiento de información propia incluso con anterioridad a la finalización de los plazos para declarar, autoliquidar e ingresar, ya que la dicción refiere a cualesquiera obligaciones tributarias, entre las que se encuentran las obligaciones de facturación, registro, de efectuar pagos a cuenta, etc. La LGT no contiene una regulación propia del procedimiento de obtención de información por lo que, en tanto se apruebe el oportuno desarrollo reglamentario, serán de aplicación a este tipo de actuaciones los Caps. I y II del Título III como régimen común a todos los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por otro lado, *"La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir éstas últimas"* (letra f) no es ningún tipo de actuación. Sencillamente se corresponde con el mandato genérico de información y observancia de los derechos y garantías de los obligados tributarios en el curso de cualesquiera tipo de actuaciones. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración tributaria (art. 141, i) se corresponde con relaciones interadministrativas que no dan lugar al desarrollo de procedimientos contradictorios; cuestión distinta es la incidencia que tales informes puedan tener en cuanto a la determinación de la naturaleza y efectos de los



procedimientos en que tales informes se soliciten e inserten (vgr. supuesto de un procedimiento de gestión en que se comprueban las devoluciones solicitadas en el que se solicita un informe evacuado por Inspección para cuya emisión se ha hecho uso de facultades que exceden de las que estrictamente se corresponden con la caracterización del procedimiento de gestión).

Restan las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, respecto a las cuales la LGT sólo contiene una cláusula de previsión mediata y una determinación por supletoriedad del régimen jurídico aplicable (art.141, j). Cierra este precepto la cláusula residual de que serán también actuaciones inspectoras las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes (letra k).

4.2. Planificación de actuaciones.

Aunque se ubica en el Capítulo II, Título III debe tenerse presente el art. 116 LGT que supone algún cambio respecto a la Ley 1/1998. Sorprende algo que este precepto se introduzca en una sección con dos artículos dedicados a las potestades y funciones de comprobación e investigación, cuando se ha querido eludir la referencia en toda la LGT a un concepto amplio de control que recogiera todas las actuaciones dirigidas a la regularización y cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. El art. 116 alude al Plan de Control Tributario en el que se incluyen los criterios y directrices de la actuación de todas las Áreas; se ha superado la terminología de la Ley 1/1998, que venía referida al Plan de Inspección, porque, efectivamente, en los últimos años se han publicado los criterios y directrices de todas las áreas (de la AEAT, cosa distinta ha sido el cumplimiento de ese mandato por parte de las CC.AA), pero, sin embargo cambia el sentido normativo del precepto, que pasa de ser un mandato - *"La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección"*- a ser una mera previsión que puede suponer una vuelta atrás: *"La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen"*.

Ya lo advirtió el Consejo de Estado: *"art.116... el último inciso, sin perjuicio de hacer públicos los criterios generales del Plan de Control Tributario no parece que tenga contenido normativo. Si se contempla la publicación de los criterios como mera posibilidad, no hay precepto y no se entiende el "sin perjuicio". Es claro que la publicación de los criterios no causa perjuicio a la elaboración del plan y menos a la inversa"*.

4.3. Facultades de la inspección de los tributos.

La ubicación del art. 142 en la Sección primera del Capítulo IV tiene una importante consecuencia sistemática: a pesar de que la LGT sólo ultima el régimen del procedimiento de inspección en la configuración estricta antes expuesta, la dinámica del principio de legalidad exige cláusula de habilitación suficiente para el ejercicio de las potestades; de ahí la necesidad de atribuir a los órganos de inspección el catálogo de facultades como medios de actuación jurídica en desarrollo de los procedimientos. La clasificación estructural de los distintos tipos de actuaciones recogidas en el art. 141 que hemos desarrollado en el punto 1 permite determinar con claridad que cuando los



órganos inspectores desarrollen "*actuaciones y procedimientos de gestión*" las facultades de que disponen se corresponden con las establecidas en cada caso por el Capítulo III. Así, en particular, resulta claro que en curso de una comprobación limitada la Inspección sólo podrá hacer uso de las facultades relacionadas en el art. 136. No obstante, la cuestión resultaba más conflictiva respecto a las actuaciones de obtención de información.

La carencia de precepto alguno, más allá del art.111, dedicado a las actuaciones de obtención de información por captación en la LGT 1963 había determinado que fuera el RGIT 1986 el que, prácticamente, estableciera una homogeneización de facultades ejercitables por la Inspección en el curso de estas actuaciones respecto a los poderes jurídicos de actuación concebidos inicialmente para la comprobación e investigación. Lo cual, en aquel contexto, había despertado dudas acerca de la cobertura legal para la extensión del ámbito objetivo de las facultades realizada por vía reglamentaria. Como hemos visto, la nueva LGT también limita las previsiones respecto a la obtención de información a la relación entre los arts. 93 y 141 antes analizada. No obstante, para evitar las deficiencias del contexto anterior debía clarificarse cuáles son las facultades de que dispone la Inspección para el desarrollo de cada tipo de actuaciones, máxime en un sistema basado en la diferenciación de los niveles de control que se articula en torno a una intensidad manifestada en el mayor o menor elenco de facultades. Sin embargo, hasta el final de la tramitación parlamentaria -concretamente a través de la presentación de una enmienda en el Senado por el Grupo Popular- no quedaba claro si las facultades configuradas en el art. 142 se atribuían únicamente para el desarrollo de la comprobación e investigación. La redacción final de este precepto supone la "construcción" de medios de actuación jurídica para el desarrollo de las "*actuaciones inspectoras*" en sentido genérico, a salvo de las restricciones que resultan del art. 136 cuando éstas lo sean de comprobación limitada. De ahí su ubicación en la Sección primera y no en la dedicada específicamente al procedimiento de inspección. En consecuencia, finalmente, el desarrollo reglamentario del procedimiento de obtención de información permitirá el ejercicio de todas las facultades inspectoras durante el curso de las actuaciones de obtención de información.

No obstante, lo anterior, lo que sí es cierto es que el régimen de las facultades inspectoras ni se comprende ni puede considerarse completo sin considerar las coordenadas de lugar y tiempo que delimitan las condiciones para su ejercicio. Dado que estos requisitos de lugar y tiempo se establecen en los arts. 151 y 152, esta vez ya dentro de la sección específica del procedimiento de inspección (con lo que podría considerarse una dudosa sistemática), pasamos a alterar el orden del Capítulo IV para ofrecer un análisis completo del art. 142 en relación con los arts. 151 y 152, también en una referencia comparativa al régimen de la LGT 1963.

4.3.1. Lugar de las actuaciones

El art. 151 LGT, en relación con el art. 142 LGT, lleva muchos añadidos respecto a los equivalentes arts. 142 y 143 LGT 1963. En primer lugar, de acuerdo con la filosofía de la Ley es más correcta la configuración de la facultad de examen de la documentación, puesto que se ha realizado en el art. 142 LGT por referencia a todas las actuaciones inspectoras mientras que el art. 110 LGT 1963 venía únicamente referido a las actuaciones de comprobación e investigación. Ello permite unificar el régimen relativo a los requisitos de lugar de todas las actuaciones, de tal forma que el



futuro RGIT desarrolle conjuntamente el art. 151 LGT en un solo precepto en lugar de mantener la distinción de los actuales arts. 20, 21 y 22 RGI 1986 relativos al lugar de las actuaciones de comprobación e investigación y las restantes (en definitiva, hay una remisión en el art. 22 RGIT vigente a los preceptos anteriores). Está más depurada la redacción del art. 151.1 LGT que la que del art. 143 LGT 1963; ya que no se hace sólo referencia a los lugares donde exista alguna prueba del hecho imponible, sino también del presupuesto de hecho de la obligación.

Por otro lado, el 151.2 LGT ha dado cobertura legal al modo de inicio por personación directa que estaba en el 30.2 RGIT. De tal forma que la redacción de este art. 30.2 puede mantenerse, aunque es un poco más amplia la delimitación de lugares que contenía respecto a la que se ha incorporado en art. 151 LGT; es difícil imaginar un lugar que no sea una empresa, oficina, dependencia, instalación o almacén del obligado tributario y donde pueda existir *"alguna prueba al menos parcial del hecho imponible"*, pero esa cláusula residual se entendería ahora como una extralimitación reglamentaria. A menos que se entienda en términos muy laxos, que prácticamente habilitan para casi todo, el art. 151.5 LGT: *"Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección"* (en contra de este inciso se pronunció el Consejo de Estado). En realidad, el art. 151.2 recoge también algo que podía considerarse implícito en la normativa anterior: que la personación directa es válida no sólo como modo de inicio sino también de desarrollo del procedimiento. Por otra parte, se añadió durante la tramitación parlamentaria un último apartado que trata de acomodar el lugar de realización de las actuaciones a las dificultades de movilidad que puede padecer un obligado con discapacidad, norma que habrá que entender no aplicable cuando se actúa mediante representante no aquejado de estas dificultades; y, a la inversa, sí será aplicable cuando es el representante quien presenta discapacidad o movilidad reducida.

En segundo lugar, lo que aparece más claro ahora es la distinción entre la determinación de los lugares en que debe examinarse la documentación relativa a actividades económicas y la restante. Eso concuerda con la delimitación de facultades para el desarrollo de la comprobación limitada y la plena aunque se observa mejor en el art. 151 que en el 142 LGT. Del art. 151.3 destaca la mención a que el examen deberá realizarse en *"el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario..."*, de tal modo que es más permisivo el nuevo precepto legal que la norma reglamentaria anteriormente vigente que aludía al *"lugar donde legalmente deban hallarse los libros ..."*. También se soluciona con la nueva redacción el problema del examen de las copias de la documentación en las oficinas que se había suscitado durante la tramitación de la Ley de Acompañamiento para 2003. La inspección podrá analizar en sus propias oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos, aunque no se alude expresamente a ninguna obligación de facilitar la obtención de esa copia.

En cuanto a la facultad de entrada, que en última instancia resulta instrumental para proceder al examen de la documentación, habría que contrastar primero el art. 141 LGT 1963 vigente con los nuevos art. 142 y 151 LGT. Se trata de un extremo que ya se ha advertido páginas atrás. El art. 141 LGT 1963 configuraba la facultad de entrada por referencia al desarrollo de la comprobación e investigación; el art. 39 RGIT ya había procedido a la ampliación de su ámbito funcional (*"La Inspección de los tributos podrá entrar...siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera*



actuaciones"). Según hemos advertido, parece que el nuevo art. 151 LGT quiere unificar requisitos de lugar de todos tipos de actuaciones, pero hay que tener cuidado. Más arriba ya se ha señalado que la redacción original del art. 142.2 PLGT comenzaba bien claro configurando funcionalmente la facultad de entrada "*cuando las actuaciones de comprobación e investigación lo requieran...*" Estirando los términos literales del precepto sólo hubiera quedado abierto el ámbito de la facultad de entrada en domicilio, lo cual carece de lógica porque no tiene sentido alterar el principio de proporcionalidad para lo más y no para lo menos. Por ello se formuló por el Grupo Popular en el Senado la enmienda de modificación más arriba reseñada; de tal modo que la redacción definitiva queda del siguiente modo: "*Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el art. 113 LGT*". Es en este art. 113 donde se ubican ahora las condiciones sustantivas garantes del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18 CE) a observar en todos los procedimientos de aplicación de los tributos: se requiere consentimiento del obligado tributario u obtención de la oportuna autorización judicial. En este punto no se aprecia novedad significativa, de tal modo que debe mantenerse la interpretación dada por el TC a las condiciones de ejercicio de la facultad de entrada domiciliaria.

Por último, puede destacarse del art. 142.2 la remisión que efectúa a la norma reglamentaria para la determinación de la autoridad competente para otorgar autorización escrita en los casos de oposición a la entrada, lo cual se explica por la necesidad de respetar las competencias autonómicas.

4.3.2. Tiempo de las actuaciones.

La misma objeción de ubicación sistemática realizada respecto al art. 151 LGT cabe oponer ahora respecto al art. 152 LGT; tampoco este precepto debiera haberse insertado en una sección dedicada al *procedimiento inspector* si en realidad afecta a todo tipo de actuaciones. Los números 1 y 2 del art. 152 LGT concuerdan con la normativa anterior. En cambio el número 3 que se ha introducido en el LGT es realmente llamativo. La redacción inicial del art. 23.3 RGIT 1986 decía: "*Cuando circunstancias excepcionales lo justifiquen, la Inspección podrá actuar fuera de los días y horas a que se refiere el apartado anterior, previa autorización del Delegado o Administrador de Hacienda o del Director General correspondiente*". En relación con ello el art. 39.2 exigía dicha autorización para la entrada "*fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad...*". Ambos incisos fueron anulados por la STS de 22 de enero de 1993; la nulidad se basaba fundamentalmente en la incompetencia de las autoridades tributarias para alterar las condiciones laborales que vinculen al sujeto pasivo, pues la materia relativa a la jornada laboral ha estado siempre reservada en su doble vertiente de días laborables y horas de trabajo al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (FJ 9). La inclusión en el art. 152 LGT de su tercer inciso ha salvado estos problemas de legalidad. Ya no se alude tampoco a la excepcionalidad que lo justificaría y se permite una amplia deslegalización: "*Cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente*".



4.3.3. Los obligados tributarios en el procedimiento de inspección y su representación.

La LGT no dedica precepto autónomo a esta cuestión, como sí hacía el RGIT 1986 en los arts. 24 y ss. El nuevo desarrollo reglamentario deberá lograr concordancia entre el concepto de obligado tributario y su tipología, el régimen general de la capacidad de obrar y la representación de los arts. 44 y ss LGT, y con algunos incisos que también se encuentran en el repetido art. 142 LGT, aún con el título de "*Facultades*".

Con carácter general, el art. 142.3 establece la cláusula ya consolidada "*los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones*". En cuanto a la presencia y comparecencia del obligado tributario en las actuaciones se han introducido más cambios de lo que se aprecia a primera vista. La única mención que contenía la LGT 1963 al respecto aludía a la necesaria presencia del sujeto pasivo, o de la persona que él designe, para proceder al examen de la documentación (art. 142.1 LGT 1963), lo cual se ha mantenido en los mismos términos en el art. 151.3 (con alguna pequeña modificación en la redacción que podemos ignorar). Pero en el art. 142.3 LGT, segundo párrafo, se ha incorporado algo casi idéntico al contenido de los arts. 32.1 y 32 bis, 1 RGIT 1986; casi pero no igual. Dicho art. 32.1. dice "*La Inspección podrá requerir la comparecencia del obligado tributario los días que resulten precisos para el desarrollo de sus actuaciones, en lugar y hora que estime conveniente al efecto*". El 32 bis, por su parte, establece: "*El obligado tributario, requerido al efecto por escrito, deberá personarse en el lugar y hora señalados para la práctica de las actuaciones, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos solicitados*". El efecto de la representación voluntaria consiste en que "*los obligados tributarios podrán actuar por medio de representante con el que se entenderán las sucesivas actuaciones*" (art. 27 RGIT y 46.1 LGT), luego parece una perogrullada que el segundo párrafo del nuevo art. 142.3 LGT diga ahora que "*el obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, debiendo aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados*". Pero esta precisión se explica porque, a continuación, se añade: "*excepcionalmente, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones así lo exija. Reglamentariamente se concretarán los supuestos en que se pueda requerir dicha comparecencia*".

Con ello se ha incorporado el inciso del art. 27.1 RGIT que había sido anulado también por la STS 22 de enero de 1993: "*no podrá actuarse por medio de representante cuando la índole de las actuaciones exija la intervención personal del obligado tributario*". El argumento del TS había sido que dicho precepto suponía una excepción a la autorización genérica que contenía el art. 43.1 LGT 1963 en orden a la actuación por medio de representante ante los órganos de la Hacienda Pública, y en alguna medida significaba una compulsión sobre la persona del obligado tributario, al que se le impone la obligación personalísima de hacer consistente en comparecer al llamamiento que se le dirija. Al igual que hemos visto con respecto al tiempo de las actuaciones, ya no se puede objetar carencia de cobertura legal. Cuando menos cabe esperar que en ese desarrollo reglamentario al que remite el 142.3 *in fine* se introduzcan



criterios delimitadores del espacio de discrecionalidad permitido y que, como decisión de tal naturaleza, se exija la constancia en el expediente de la oportuna motivación.

Por otro lado, en cuanto a la posibilidad de otorgar la representación al asesor fiscal, la LGT no introduce ninguna previsión respecto a su intervención del asesor más allá de la mención del art. 46.1 a que el representante voluntario podrá ser un asesor, lo cual no tiene significación alguna.

Si atendemos ahora a los arts. 26, 27 y 28 RGIT 1986, relativos a la capacidad de obrar y representación, cabe advertir que las normas reglamentarias que los sustituyan deberán respetar la correspondencia con los arts. 44 a 47 LGT. En particular, el art. 26.3 RGIT, en su último inciso, establece, respecto a la representación legal de las personas jurídicas, que *"Quienes ocupasen tales órganos cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones deberán actuar en su propio nombre, sin vincular a la Entidad, a requerimiento de la Inspección, si fuese conveniente para facilitar las actuaciones inspectoras"*. Si la Inspección puede solicitar su intervención en el procedimiento, cabría plantear, observando la situación en el sentido contrario, si una mayor operatividad del concepto de interesado del art. 31 Ley 30/1992 en los procedimientos tributarios no podría solventar algunos de los problemas que actualmente se plantean (por. ej., exigencia de responsabilidad a quienes fueron administradores en un momento anterior cuando las actuaciones se han entendido con personas que han adquirido el cargo con posterioridad).

El art. 26.5 RGIT 1986 se corresponde con la representación de personas o entidades no residentes, cuya designación se impone como un deber en el art. 47 LGT. Asimismo debe tenerse presente el añadido que supone el art. 46.6 LGT respecto a lo previsto en el art. 43 LGT 1963: *"Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta Ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario"*.

4.4. Documentación de las actuaciones. Valor probatorio de actas y diligencias.

Las disposiciones comunes del Capítulo IV se completan en los arts. 143 y 144 LGT con una referencia a los medios de documentación de las actuaciones inspectoras, y con la determinación del valor probatorio de las actas. No obstante, de acuerdo con la estructura y sistemática del Título III debe tenerse en cuenta que este bloque normativo se integra con los arts. 99.7 y 107. La LGT ha configurado unos medios de documentación comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos (comunicaciones, diligencias e informes), de tal modo que su concepto y funcionalidad se recoge en el art. 99.7, ubicado en el Capítulo II como Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, en el que también se encuentra el art. 107 que establece la presunción de veracidad de las diligencias y los efectos de los hechos en ellas aceptados. Sin embargo, las actas se han querido reservar como el único documento de uso exclusivamente inspector, razón por la cual se incardinan en el Capítulo IV las normas equivalentes relativas a su concepto y valor probatorio. De todo este contexto normativo destacan, pues, como diferencias sistemáticas respecto a la regulación anterior las siguientes: a) la inclusión de normas que antes eran específicas del procedimiento de inspección en el capítulo de normas y principios comunes de todos



los procedimientos de inspección de los tributos; b) la elevación a rango legal de las disposiciones reglamentarias que determinaban los efectos de la conformidad: vinculación de quien la presta a los elementos de hecho pero no con relación a la aplicación de las normas. También se ha equiparado el efecto limitativo respecto a la impugnabilidad de los hechos aceptados en actas y diligencias.

Lo que no varía es la interpretación de tal presunción de veracidad, marcada por la posición mantenida por el TC desde la STC 76/1990, la cual podemos resumir en las siguientes afirmaciones: los hechos consignados en diligencias o actas que hacen prueba frente al contribuyente son aquellos que hayan sido constatados directamente por el actuario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias que, en cualquier caso, siempre podrán ser cuestionadas en las vías de revisión. El valor probatorio de estos documentos ha de considerarse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. La presunción de veracidad de las actas y diligencias no supone que los hechos que motivan su formalización queden probados por su simple formalización en ellas, quedando dispensada la Administración de aportar respaldo demostrativo alguno y trasladándose al obligado tributario la carga de probar que no son ciertos o que no están probados. La Administración no queda eximida de la actividad probatoria que necesariamente ha de desarrollar; no basta con recoger en las actas y diligencias cualquier hecho consignado por el actuario para colocar al interesado en la posición de tener que aportar las pruebas de la inexactitud del acta. Ello colocaría al obligado tributario en una posición de prueba imposible e indefensión. Al contrario, el valor probatorio de actas y diligencias ha de interpretarse en relación con el principio de oficialidad que informa los procedimientos tributarios, del que deriva el deber de desarrollar actividad probatoria por parte de la Administración. Esta presunción de veracidad adquiere eficacia en los procedimientos de aplicación de los tributos en cuanto a la fijación de los hechos, pero no se extiende al procedimiento sancionador que deriva de la apreciación de una conducta ilícita por parte del presunto infractor.

4.5. El procedimiento de inspección en sentido estricto.

Como más arriba se indicaba, el art. 145 abre la Sección segunda del Capítulo IV, dedicada ya exclusivamente al procedimiento de inspección, de acuerdo con el concepto estricto que este precepto determina y en función de las consideraciones estructurales formuladas en el apartado 1 de este estudio. Las siguientes normas vienen, pues, referidas al desarrollo de la comprobación e investigación plena (por oposición a la limitada).

4.5.1. Iniciación del procedimiento.

De acuerdo con la sistemática que rige la relación entre el Capítulo II, *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, la regulación del inicio del procedimiento de inspección se integra como especialidad en el contexto general definido en el art. 98 LGT respecto a la *iniciación de los procedimientos tributarios*. En este último precepto se alude a la iniciación de oficio o a instancia de parte propia de los procedimientos administrativos, significándose más bien por la actualización que supone la referencia a las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. De tal modo que el art. 147 LGT se erige en el referente legal del actual art. 29 RGIT 1986, si bien la mención legal



a la iniciación de oficio de las actuaciones no ha concretado su correspondencia con el plan específico del funcionario o unidad, o bien con la autorización del superior jerárquico para actuar extra plan.

En cuanto a lo que se configura como iniciación a petición del obligado tributario, en realidad debe señalarse que queda limitada a *"los términos establecidos en el artículo 149 de esta Ley"*, el cual refiere a la solicitud de ampliación de alcance de las actuaciones en los mismos términos que el art. 29 b) RGIT vigente alude a lo dispuesto en el art. 28 Ley 1/1998, y a su desarrollo en el art. 33 bis del mismo texto reglamentario. Por el contrario, la redacción original del art. 29 d) RGIT establecía el inicio de las actuaciones a petición del obligado tributario *"únicamente cuando las leyes reguladoras de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento de la Inspección para los particulares efectos que se determinen"*. Por supuesto que subsiste la posibilidad de que las leyes reguladoras de las distintas figuras incorporen una previsión semejante, pero lo que ha quedado configurado en la LGT como marco regulador del inicio de las actuaciones inspectoras no es ya en realidad su posible incoación a petición del obligado tributario, sino una modificación de su alcance a instancias de éste.

En el nº 2 del art. 147 LGT se establece: *"Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones"*. El hecho de que toda esa información se facilite materialmente del mismo modo -incluyéndola en la comunicación por la que se notifica el inicio de actuaciones o en la diligencia que se extienda en caso de iniciación por personación directa- en absoluto implica una homogeneidad de efectos. La determinación de la naturaleza y alcance de las actuaciones es un requisito esencial de validez, cuyo incumplimiento vicia todo el procedimiento, como ha consolidado toda la jurisprudencia y doctrina administrativa de las últimas décadas. En definitiva, la naturaleza de las actuaciones determina la posición jurídica del obligado tributario así como los efectos de la resolución del procedimiento; la determinación del alcance circunscribe a sus límites los efectos de la iniciación del procedimiento entre los que, como es sabido, adquiere particular relevancia la interrupción de la prescripción y la imposibilidad inicial de realizar una regularización que pueda calificarse como espontánea a efectos del art. 27 LGT. En cambio, la información acerca de los derechos y deberes del obligado tributario en el curso de las actuaciones no es sino la concreción en el expediente de lo establecido en las normas generales de este Título III LGT, por lo que entendemos que su inobservancia no podría determinar la invalidez del procedimiento.

En cuanto a los efectos de la denuncia pública, el art. 114 LGT mantiene la misma tónica de la normativa anterior. Una vez recibida se podrá ordenar su archivo o se podrán iniciar las actuaciones que procedan, si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. *"En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo. No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos y reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones"*. La valoración que merece este precepto ya se hizo unas páginas atrás.



4.5.2. Alcance de las actuaciones.

Los arts. 148 y 149 LGT se dedican correlativamente a la clasificación de las actuaciones por su alcance y la solicitud de ampliación del mismo, derecho introducido en nuestro ordenamiento por el art. 28 Ley 1/1998. En este punto sí resulta destacable una novedad importante en orden a los efectos del incumplimiento del plazo de seis meses, contados desde la solicitud del obligado tributario, para iniciar actuaciones de alcance general. Efectivamente, es mucho más radical que en el contexto antes vigente la consecuencia que anuda el art. 149.3 al incumplimiento por la Administración de este plazo de seis meses desde la solicitud para ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general: *"El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter general no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general"*.

Novedad también supone la elevación al texto legal, art. 148 LGT, del concepto y efectos de las actuaciones generales y parciales. Pero debe advertirse que se ha cuidado escrupulosamente de referir esta dualidad a la comprobación intensiva e investigación que previamente se ha empleado en el art. 145 para caracterizar el *procedimiento de inspección*. Desde la sistemática empleada por la LGT se está defendiendo que el derecho a solicitar la ampliación del alcance de las actuaciones es ejercitable cuando las actuaciones inspectoras se han iniciado como una comprobación intensiva parcial pero no como una comprobación limitada.

En efecto, en el art. 148 LGT se incorporan algunas de las previsiones del art. 11 RGIT -aún incluyendo una muy generosa cláusula de remisión a la normativa reglamentaria, dado que las actuaciones tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación y *en todos aquellos supuestos que se establezcan reglamentariamente-* y se introduce un apartado 3 que resulta especialmente trascendente si se analiza con relación a los efectos de la regularización que resulta de una comprobación limitada. En nuestra opinión, del conjunto de la LGT sigue sin desprenderse con claridad que podemos hablar de dos tipos de relación entre las actuaciones de comprobación: en función de su objeto la comprobación puede ser general o parcial, y en función de las facultades ejercitables podrá ser plena o limitada. Pero ésta última dicotomía debiera ser derivación directa del principio de proporcionalidad, lo cual no conduce necesariamente a la diversidad de régimen jurídico que se ha construido.

4.5.3. Plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras y efectos de su incumplimiento.

A. Reglas de cómputo y determinación del plazo máximo. Supuestos de paralización justificada del cómputo.

Llegamos con ello a una de las cuestiones más debatidas en los últimos tiempos. Como podrá observarse, la LGT continúa manteniendo de actualidad los matices que suscita la controversia acerca de la sumisión de las actuaciones inspectoras a plazos máximos de duración.



En primer lugar, el plazo máximo general continúa fijado en doce meses pero se modifican las reglas de cómputo para acercarse, parcial que no totalmente, al régimen general de la Ley 30/1992. La fecha de inicio del cómputo continúa fijada en la fecha de notificación de las actuaciones -a diferencia de lo establecido en la Ley 30/1992-, pero sí que nos acercamos ya al régimen general administrativo por lo que respecta a la determinación del dies ad quem para entender cumplidos los plazos: *"se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de la misma"*. Se corresponde, pues, en este punto, la concreción del deber de resolver en las actuaciones inspectoras con el marco general que supone el art. 104 LGT para todos los procedimientos de aplicación de los tributos.

Como sabemos, el plazo general se fijó en doce meses por el art. 29 Ley 1/1998, permitiéndose su ampliación cuando en las actuaciones concurre alguna de las siguientes circunstancias: a) *"Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional; b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice"*. Podía haberse suscitado la duda de si la referencia en el art. 29.1 a) Ley 1/1998 al volumen de operaciones, la dispersión geográfica, la tributación de los grupos consolidados o la transparencia fiscal adquiriría sólo un carácter meramente indicativo de los casos en los que, según las reglas de la experiencia común, resulta más probable que concurre esa especial complejidad, o por el contrario si con la expresión *"En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista de..."* la ley estaba concretando los elementos de integración de ese concepto jurídico indeterminado: es decir, que no son indiferentes las razones que pueden justificar la calificación de actuaciones de especial complejidad a efectos de duplicación del plazo, sino que es el propio precepto legal quien determina los únicos elementos a emplear válidamente en este proceso.

Evidentemente, de la interpretación que se realizara a estos efectos derivaba una respuesta radicalmente distinta respecto al ámbito legítimo de desarrollo reglamentario. Ante esta duda el art. 150.1.a) LGT ha terminado por zanjar las dudas que venimos comentando acerca de si la ley limita o no los supuestos en que podrá considerarse que hay especial complejidad de las actuaciones: *"Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esa circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente"*. Claro es evidente que lo está; éste es el único cambio significativo respecto a la Ley 1/1998.

En cuanto a la determinación de los supuestos de paralización justificada del cómputo de la duración de las actuaciones, el art. 150 LGT, como normativa específica del procedimiento de inspección, prefiere en este punto efectuar una remisión al Capítulo II del Título III: *"A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta Ley"*. (Art. 104.2 LGT: *"Los períodos de interrupción justificadas que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones imputables en el procedimiento por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el"*



cómputo del plazo de resolución"). Lo importante es lo que resulta: deslegalización absoluta de esta cuestión. Por tanto, cabe cualquier cosa; mantener los términos actuales del art. 31 bis RGIT, también introducidos por RD 136/2000, o alterarlos en cualquier dirección.

a) El plazo máximo en "fase de ejecución".

El nuevo art. 150.5 LGT viene a salir al paso de un problema que, recientemente, venía dando lugar a la apertura de una nueva línea jurisprudencial que trata de disciplinar la posible inactividad administrativa en lo que se conoce como "fase de ejecución". Frente a la interpretación administrativa de que estos supuestos resultan ajenos al ámbito del actual art. 29 Ley 1/1998, el nuevo precepto dispone: *"Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

En el inciso siguiente se introduce una norma que no afecta en realidad a la "fase de ejecución" sino al supuesto especial de denuncias por delito fiscal, razón por la cual posponemos momentáneamente su comentario.

En cuanto a los aspectos de desarrollo reglamentario que exige esta norma pueden destacarse los siguientes puntos: en primer término adquiere especial importancia la acreditación de la fecha en que se hubiere recibido la notificación de la sentencia o resolución por parte del órgano competente, y su incorporación al expediente al que debe tener acceso el obligado tributario. En segundo término, dado que no se ha optado por automatizar la aplicación de la norma mediante la determinación de un plazo homogéneo para proceder a la ejecución -nótese que, como mínimo, será de seis meses pero puede ser más largo si restara más tiempo desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones- deberá afinarse en la norma reglamentaria para tratar de determinar cómo y cuándo se identifica en cada caso la última actuación válida, así como la comunicación al obligado de cuál es el lapso de tiempo que resta para el cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones. Por otro lado, no debe olvidarse que la "fase de ejecución" no opera únicamente cuando una resolución o sentencia ordena retroacción de actuaciones y nueva resolución por parte de los órganos inspectores por lo que, en buena lógica, también la normativa reguladora del resto de procedimientos de aplicación de los tributos debiera haber incorporado un precepto semejante. Piénsese por ejemplo en la anulación de una liquidación provisional derivada de una comprobación limitada o una comprobación de valores; lo que se pretende en definitiva es que la ejecución del fallo se discipline temporalmente.

b) Disposiciones especiales.

Pero, además de todo lo anterior, debe atenderse a determinadas disposiciones especiales que pueden alterar la determinación y cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones. En primer término, el art. 150.4 LGT establece los siguiente efectos de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción



competente por haberse apreciado la existencia de indicios de delito: *"a) se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones; b) se considerará como causa que posibilita la ampliación del plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del art. 180 de esta Ley"*. El último inciso del art. 150.5 cuya mención antes habíamos omitido establece: *"Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que se hubiese acordado la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubieran remitido al Ministerio Fiscal y deban continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta Ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento"*.

La interpretación conjunta de ambos preceptos conduce a la siguiente conclusión: en los supuestos de remisión del expediente por haberse apreciado indicios racionales de delito, el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal (art.180.1 LGT) supone que a la reanudación de las actuaciones inspectoras se considere que concurre causa que posibilita la ampliación del plazo por otros doce meses extra. Pero, además, en el caso de que la ampliación a veinticuatro meses se hubiera realizado ya con anterioridad a la remisión del expediente, se dispone de estos seis meses adicionales si el plazo que restara para finalizar el cómputo ordinario fuera inferior.

En segundo lugar, también se encuentran normas que inciden en la determinación del plazo máximo de duración en la Subsección cuarta del Capítulo IV, Título III LGT, dedicado a las *Disposiciones especiales*. Respecto a la estimación indirecta, el art. 158 LGT determina que los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron su aplicación podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos y reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes supuestos: *"a) Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el art. 150 de esta Ley; b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con anterioridad fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias"*. En el primer caso la regla está clara, se trata de un supuesto especial de paralización justificada del cómputo de la duración de las actuaciones; la aplicación práctica de la segunda letra ya puede plantear más dificultades.

Y, por último, también como disposiciones especiales, los apartados 3, 4 y 5 del art. 159 LGT establecen un plazo máximo de tres meses para la emisión del informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria por la Comisión constituida para ello. *"El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el art. 150"*



de esta Ley". Dicho plazo podrá ser ampliado, mediante acuerdo motivado, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. *"Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva"*. Es decir, a fin de evitar que el incumplimiento del plazo para emitir el informe por la Comisión consultiva pueda determinar la apreciación de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras, o el incumplimiento de su plazo máximo de duración, se habilita para resolver las actuaciones -como si hubieran adquirido sobrevenidamente carácter parcial- mediante la extensión de un acta previa y el dictado de una liquidación provisional con los efectos más arriba analizados. El problema puede estar en aquellos supuestos en que la totalidad de la propuesta de liquidación se encuentra afectada por la declaración del conflicto en la aplicación de la norma; en esos casos parece que la observancia del plazo de duración de las actuaciones inspectoras depende enteramente de la diligencia de la Comisión consultiva.

B. Naturaleza y efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones.

En cuanto a la naturaleza del plazo máximo de duración de las actuaciones, establecido ahora en el art. 150.2 LGT, el legislador quiere acabar de una vez por todas con la polémica doctrinal y jurisprudencial a que hemos asistido en los últimos años: *"...el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación..."* Desde luego, las dudas interpretativas que había planteado el art. 29 Ley 1/1998 se han despejado con toda claridad: el procedimiento no caduca. Ya lo había dicho antes la redacción dada al art. 31 quater por RD 136/2000. A partir de ahora no queda lugar a otra interpretación jurisprudencial.

En cuanto a los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración, y de la tradicional interrupción injustificada superior a seis meses, se ha incorporado una importante novedad y algunas precisiones respecto a lo previsto en el art. 29.3 Ley 1/1998. La novedad concuerda con lo introducido por el art. 26.4 LGT: *"No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración incumpla por causa imputable a la misma los plazos establecidos en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar ...el acto de liquidación"*. Así, el art. 150.3 LGT que se viene comentando especifica que *"el incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento"*. No obstante, debe advertirse que se trata de una norma únicamente aplicable al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones pero no a la hipótesis de interrupción injustificada de las mismas por tiempo superior a seis meses, lapso durante el cual sí que siguen devengándose intereses de demora.

Respecto a esta cuestión cabe señalar lo siguiente: la aplicación del precepto está clara respecto a las actuaciones inspectoras de comprobación y liquidación, cuyo



transcurso por tiempo superior a doce o veinticuatro meses no es óbice, como se ha visto, para la validez de la continuación extemporánea. Pero durante ese tiempo ya no se devengan intereses.

Las otras novedades son, en realidad, precisiones que se han añadido a la determinación de los dos efectos tradicionales que determina la interrupción injustificada superior a seis meses de las actuaciones inspectoras y el incumplimiento de su plazo máximo de duración. Se considerará no interrumpida la prescripción, y se revitaliza la posibilidad de acogerse a los recargos por regularización espontánea (art. 27 del LGT). No hay variación en la identificación de los dos efectos, aunque sí la hay en la incorporación del segundo a la ley; hasta el momento se hallaba únicamente recogido en el art. 31 quater RGIT -aún después de la redacción dada por el RD 136/2000- pero no se mencionaba en el art. 29 Ley 1/1998. Lo que se ha hecho es especificar a partir de qué momento, y con qué condiciones se entiende nuevamente interrumpida la prescripción tras la interrupción injustificada o tras el incumplimiento del plazo máximo de duración: *"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos casos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse"*. Es decir, no basta con la reanudación de las actuaciones mediante su continuación por simple inercia sino que surge la obligación de enviar prácticamente un nuevo requerimiento, o bien documentarlo mediante diligencia, con la determinación de nuevo del alcance de las actuaciones a desarrollar como requisito esencial de validez. Piénsese que ello es especialmente importante dado que la aplicación de la norma puede determinar una redefinición del alcance de las actuaciones; es posible que, respecto al alcance inicial del procedimiento, se hayan "caído" alguno o algunos de los períodos objeto de comprobación. De hecho, esta nueva previsión legal, se corresponde con la interpretación que hasta el momento se venía realizando del art. 31 quater RGIT.

En el mismo sentido, respecto al segundo efecto de la contravención de las normas de ordenación temporal se especifica: *"Tendrán asimismo el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones"*.

4.5.4. Medidas cautelares.

En este punto resulta importante tener presente 81.4 LGT, *Medidas cautelares*, que no conviene olvidar en el estudio del desarrollo de los procedimientos de comprobación y liquidación: *"Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección"*. Distintas de estas medidas para garantizar el cobro de la deuda, son las medidas cautelares para garantizar el éxito de la comprobación e investigación elevadas



del art. 35 RGIT al art. 146 LGT más arriba aludido. Comparando ambos preceptos destaca la exigencia específica de motivación, su limitación temporal y la necesidad de su ratificación por el órgano competente para liquidar.

4.5.5. Terminación de las actuaciones.

Las denominaciones otorgadas por la LGT a los preceptos de la Subsección tercera de la Sección segunda Capítulo IV pueden inducir algo a confusión, puesto que en realidad el procedimiento de inspección finaliza con las liquidaciones derivadas de la tramitación de las actas y no con las actas mismas. En el capítulo dedicado a la inspección no se incluye ningún precepto específicamente dedicado a las liquidaciones, por lo que el análisis de su régimen jurídico requiere el estudio del art. 101 (Capítulo II), que opera como precepto general referido a todos los procedimientos liquidatorios, y una exégesis comparativa con el régimen de las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación limitada que pueden desarrollar los órganos inspectores.

Aunque no se trata ahora de volver por completo sobre la comprobación limitada, en las consideraciones que siguen resulta fundamental partir de los *efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada* establecidos en el art. 140 LGT: "*Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*". En el precepto anterior se califica como liquidación provisional a la resolución que pone fin al procedimiento, en el caso de que proceda. De tal forma que los efectos preclusivos de los resultados de la comprobación limitada quedan referidos a los *medios* utilizados en el desarrollo de dichas actuaciones.

El art.140 se inserta en el contexto establecido con carácter general en el nuevo art. 101 LGT, que regula el concepto y clases de liquidaciones, según sus apartados 2, 3 y 4: "*Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. Tendrán la consideración de definitivas: a) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo; b) las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter*". Si hay que asumir que ahora ya es rotunda la calificación como provisional de la liquidación derivada de la comprobación limitada, resulta mucho más correcto que en la normativa anterior -aunque está confuso de entender por las remisiones recíprocas- el carácter parcialmente definitivo de las liquidaciones que pueden resultar de las actuaciones inspectoras (arts. 101.4 y 148.3). Es decir, lo que ahora se reconoce por el juego de estos dos preceptos es algo que había afirmado la jurisprudencia en los últimos años. En el art. 50 RGIT, que se integraba en un contexto marcado por los arts. 11 y 34 del mismo texto, se recogían los supuestos que dan lugar a la extensión de un acta previa de la cual resulta, según el texto vigente, una liquidación de carácter provisional. No obstante, abriendo camino a la imposibilidad de realizar reiteradas comprobaciones sobre un mismo objeto, la jurisprudencia había afirmado el carácter parcialmente definitivo de tales liquidaciones, de tal modo que las actuaciones posteriores podrían integrar pero no sustituir los resultados de la primera. Eso es lo que ahora resulta de los preceptos reproducidos, pero



no debe olvidarse que, ex art. 141 LGT, los órganos inspectores pueden desarrollar tanto actuaciones de comprobación e investigación plenas, generales o parciales, como actuaciones de comprobación limitada con distinto régimen y eficacia. Por tanto, volvemos al hecho de que deviene fundamental la naturaleza de las actuaciones como calificación otorgada por el órgano inspector al inicio del procedimiento; pero, no se olvide que también, a la inversa, el contribuyente puede alegar la naturaleza que materialmente presenta el procedimiento que se ha seguido.

A. Contenido de las actas.

En el art. 153 LGT se han mantenido y actualizado los términos del art. 145 LGT 1963 -por ejemplo, su letra c) alude ya no sólo a los elementos del hecho imponible sino con carácter general al presupuesto de hecho de la obligación tributaria (vgr. actas por retenciones)-, se ha incorporado una novedad relevante para terminar con la problemática reciente relativa a la articulación con un eventual procedimiento sancionador posterior- "g) *La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias* (ya no cabe el silencio del acta sobre este punto)- y se ha recogido alguno de los extremos incluidos por el art. 49 RGIT en desarrollo del art. 145 LGT ("*Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos*").

B. Clases de actas a efectos de su tramitación. Actas de conformidad y disconformidad y liquidaciones derivadas de las mismas. La introducción de las actas con acuerdo

De las distintas clasificaciones de las actas establecidas en el RGIT, el LGT recoge expresamente la tipología derivada de las diferencias en orden a su tramitación en función de la tradicional firma en conformidad o disconformidad, más la novedad que supone la introducción de las actas con acuerdo.

De acuerdo con la sistemática empleada por este Capítulo IV, bajo el título *Actas de conformidad*, se ha agrupado en el art. 156 LGT el régimen de los arts. 55 y 60 RGIT, sin incorporar novedades significativas. Se mantiene sin variación la eficacia vinculante que la normativa vigente otorga a la prestación de conformidad, tanto respecto al obligado tributario, en orden a las vías de revisión, como respecto a la modificación de la propuesta de liquidación por la Administración.

El apartado 4 de este art. 156 LGT consagra lo que finalmente había llegado a través del RD 1930/1998: que la conformidad se presta a la propuesta de liquidación, la cual no incluye la sanción como componente de la deuda tributaria; pero, en el eventual caso de que ésta resultara impuesta al resolverse un procedimiento sancionador, se aplicará sobre su importe la reducción prevista en el apartado 1 del art. 188 LGT. Esto es, la tradicional reducción del 30 por 100. No se olvide que la prestación, y los efectos de la conformidad a la propuesta de liquidación, también procede cuando ésta deriva de una verificación o comprobación limitada desarrollada por los órganos de gestión. La referencia a esta cuestión se localiza en el art.187.1.d) LGT, precepto dedicado a los criterios de graduación de las sanciones y que permite la consideración de una prestación implícita de conformidad en los procedimientos de verificación y



comprobación limitada, a diferencia de lo que sucede en el procedimiento de inspección. Pero, además, debe tenerse en cuenta la novedad que supone la posible acumulación de esta reducción con la nueva reducción del 25 % que se introduce en el art. 188.3 LGT, cuya justificación estriba en el intento de superar el incremento de litigiosidad observado en los últimos años como consecuencia de la vinculación de la reducción del 30 por 100 al mantenimiento de la propuesta de liquidación y de la inejecutividad de las sanciones en los términos en que el Tribunal Supremo ha interpretado finalmente el art. 35 de la Ley 1/1998.

El art. 157 dedicado a las actas de disconformidad en la LGT es el último antes de las disposiciones especiales del Capítulo IV Título III. La lectura del art. 99. 7 PLGT podría invitar a presumir su incidencia en la tramitación de las actas de disconformidad - *"En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones"*. No obstante, es evidente la imposibilidad jurídica de saber antes de la extensión del acta, con la inclusión de la propuesta de liquidación, si ésta se va a suscribir o no en conformidad; razón por la cual el art. 156 LGT concede trámite de audiencia previo a la firma del acta en conformidad, en los mismos términos que lo hace el art. 157 LGT para las actas de disconformidad.

Con la misma sistemática antes señalada, se engloban en este precepto las previsiones esenciales contenidas actualmente en los arts. 56 y 60.4 RGIT, no apreciándose ninguna novedad especialmente destacable. Se mantiene la obligación de complementar la motivación del acta con un informe ampliatorio, la determinación del plazo para la presentación de alegaciones, la facultad de ordenar la práctica de actuaciones complementarias *en los términos que se establezcan reglamentariamente* (respecto a lo cual cabe destacar su inclusión en el cómputo del plazo máximo de resolución y notificación del procedimiento, previsión también aplicable en el caso de que el Inspector-Jefe acuerde dejar sin efecto un acta firmada en conformidad y ordene desarrollar actuaciones complementarias), así como el deber de resolver expresamente el procedimiento mediante el dictado y notificación de la liquidación.

Respecto a éste último punto puede destacarse que, si bien el tradicional plazo de un mes para dictar liquidación por el Inspector-Jefe desde la finalización del plazo de alegaciones venía establecido por vía reglamentaria en el art. 60.4 RGIT, el silencio del LGT y el asentamiento del juego ordinario del plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras -que, según lo analizado páginas atrás opera hasta la práctica y notificación de las liquidaciones- pueden permitir la supresión de este plazo que, si se recuerda, ha levantado notable polémica jurisprudencial en fechas recientes.

En cuanto a las actas con acuerdo, es notorio que se trata de una de las dos cuestiones que han polarizado el debate durante el período de elaboración y tramitación parlamentaria de la LGT. Las cuestiones conceptuales relativas a la introducción de esta nueva figura han dado lugar a numerosa bibliografía, razón por la cual vamos a limitar este comentario a la descripción de sus notas esenciales a la espera de que se produzca el necesario desarrollo reglamentario.



De acuerdo con el art.155 LGT, los supuestos en que puede resultar factible alcanzar un acuerdo entre el obligado tributario y la Administración son los siguientes: a) cuando deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados; b) cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; c) cuando sea precisa la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta. Evidentemente, la redacción dada al segundo supuesto admite una interpretación muy amplia sobre su ámbito de aplicación, por lo que habrá que aguardar a lo que resulta de su aplicación práctica en orden a formular un juicio respecto al control del vasto espacio de discrecionalidad que el precepto permite. Porque, efectivamente y por otro lado, también se concede a la Administración la iniciativa para ofertar al obligado tributario la suscripción de un acuerdo, sin que se reconozca relevancia jurídica alguna a la posible iniciativa del obligado tributario no atendida por la Inspección (art.155.7 "*La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de acta de conformidad o disconformidad*").

El contenido de las actas con acuerdo se corresponde con el genérico del art. 153 antes analizado, más las previsiones específicas que incorpora el art. 155.2 (a falta de eventuales previsiones añadidas por vía reglamentaria): "*a) el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; b) los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de resolución; c) los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del art.188, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; d) manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores*".

Queda claro, pues, que el acuerdo debe abarcar a la deuda tributaria ligada a los elementos de la obligación tributaria afectados por dicho acuerdo, y a la sanción que pudiera derivarse de los mismos, pues la sanción forma parte de la cifra final del acta con acuerdo. No resulta posible llegar a un acuerdo sobre todos o parte de los elementos de la deuda tributaria y no sobre la sanción ligada a los mismos, si bien se puede llegar a un acuerdo sobre determinados elementos de la obligación tributaria, sin que resulte necesario alcanzar un acuerdo sobre todos los que son objeto de regularización. La inclusión de la propuesta de sanción en el acta con acuerdo se corresponde con la exigencia de que, en todo caso, en estos supuestos se altere la regla general de tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208 LGT), de tal modo que las cuestiones relativas a la imposición de sanciones se examinen en el seno del procedimiento de inspección de acuerdo con el futuro desarrollo reglamentario. En consecuencia, deben incorporarse al acta con acuerdo los requisitos de contenido de la propuesta de sanción (expresión motivada de los hechos, su calificación jurídica, el tipo que tales hechos puedan constituir, la sanción propuesta y los criterios de graduación aplicables o bien, en su caso, la declaración de la inexistencia de infracción o responsabilidad). La reducción prevista en el art. 188 LGT, para el caso de sanciones pecuniarias, en el supuesto de actas con acuerdo, es del 50 % sin que pueda compatibilizarse con la reducción adicional del 25 % por pago de las sanciones en período voluntario sin recurso posterior contra éstas o las liquidaciones. No obstante, no debe entenderse que la suscripción de un acta con acuerdo habilita para la imposición en



todo caso de una sanción; una cosa es que en estos supuestos se prescinda imperativamente de la tramitación separada del procedimiento sancionador y otra bien distinta que se pueda prescindir del desarrollo del juicio de culpabilidad en que se basa un sistema sancionador por responsabilidad subjetiva. En realidad, si se atiende bien, la propia delimitación de los supuestos en que puede proceder el acuerdo indica que, en una proporción mayoritaria, si se aprecia correctamente su concurrencia, va a resultar difícil atribuir al obligado tributario algún grado de culpabilidad.

Los requisitos para que se pueda proceder a la firma de un acta con acuerdo se establecen en el art. 155.3: *"a) autorización del órgano competente para liquidar (Inspector-jefe), que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo; b) constitución de depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta"*. El mayor problema que queda pendiente para el desarrollo reglamentario afecta al modo y momento de determinación y comunicación al obligado tributario del importe de las deudas para que se pueda efectuar el depósito previo o la aportación de garantía suficiente.

Cumplidos estos requisitos, y una vez alcanzado el acuerdo entre la inspección de los tributos y el obligado tributario, dicho acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta por ambos. El art. 99.8 LGT excepciona expresamente en los procedimientos en que se suscriban actas con acuerdo el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, y, dado que se presta conformidad al contenido íntegro del acta, tampoco se abre con posterioridad período para la presentación de alegaciones. La justificación de esta especialidad en la estructura del procedimiento, omitiendo uno de sus trámites esenciales, radica en la peculiaridad que supone en nuestro sistema la introducción de esta figura de los acuerdos, en cuya suscripción se supone cubierta a un tiempo la garantía del carácter contradictorio del procedimiento y el servicio al objetivo de reducción de la litigiosidad. La única salvedad estaría en los supuestos en que el Inspector Jefe rectificara el importe del acta por apreciar la existencia de errores materiales; esta limitación en las facultades ordinarias del Inspector-Jefe respecto a las actas de conformidad y disconformidad se justifica porque la revisión por su parte del expediente y la propuesta de liquidación, en realidad, es previa a la suscripción del acta. Manifestación de ese control previo es la autorización para la firma del acuerdo.

De acuerdo con el art. 155.5, *"se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo"*. Llegado este punto el depósito se aplicará al pago; en caso de haberse prestado aval o certificado de seguro de caución, el pago debe efectuarse en los plazos habituales de pago en función de la fecha de notificación de la liquidación (art. 62 LGT).

La operatividad que se le pretende dar a estas actas como fórmula de reducción de la litigiosidad se concreta en las limitaciones que establece el art. 155.6 respecto al ejercicio de las vías de impugnación. En vía administrativa la liquidación y la sanción sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (art.217 LGT). Ello supone que la liquidación y la sanción



derivadas de un acta con acuerdo no podrán revisarse mediante los restantes procedimientos especiales de revisión (art. 216 LGT), ni mediante recurso de reposición, ni a través de declaración económico-administrativa. En la vía contencioso-administrativa se establece expresamente la posibilidad de interponer recurso alegando como motivos la existencia de vicios del consentimiento (error, violencia, intimidación y dolo ex art. 1265 CC).

4.1.6. Eficacia temporal de la normativa sobre inspección.

Resta únicamente hacer referencia a la Disposición Transitoria Tercera: *"1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de la entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. 2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos: ...3. Los artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicarán cuando los actos o negocios objeto de informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria"*.

5. La recaudación tributaria.

5.1. Introducción.

La recaudación tributaria es uno de los procedimientos administrativos que, junto con los de gestión e inspección, conforman la aplicación de los tributos, de conformidad con el art. 83.3 de la LGT. Su regulación se encuentra en el Capítulo V del Título III, arts. 160 a 177.

Se trata de una materia en la que la nueva Ley no ha introducido cambios sustanciales, como reconoce su propia Exposición de Motivos. Incluso, puede afirmarse que la principal novedad consiste en la elevación de rango legal de algunos preceptos antes contenidos en la normativa reglamentaria.

Antes de adentrarnos en el examen de la recaudación tributaria es preciso formular alguna observación de carácter sistemático a la Ley. Así, la LGT ha regulado de forma conjunta, en el mismo Capítulo, procedimientos típicos de recaudación, como es el de apremio, junto con otros que tienen una naturaleza diferente. Nos referimos, en especial, a los de exigencia de deudas a responsables. Tal y como ha señalado la doctrina, estos procedimientos son, ante todo, liquidatorios, en la medida en que suponen determinar cuál es el obligado tributario y el importe de la deuda que le resulta exigible, ya que no todos los componentes debidos por el obligado principal pueden exigirse a responsables. Por ello, su ubicación en este Capítulo V no es la más correcta. Es cierto que tales procedimientos tienen una fase recaudatoria, una vez que ha sido declarada la responsabilidad o la sucesión, pero ésta no presenta ninguna particularidad digna de mención.

Por último, también es necesario resaltar que en este Capítulo se pone de manifiesto, con especial intensidad, la separación que ha pretendido realizar la Ley entre el Derecho tributario material y el formal. Entendemos que dicha división, aunque ya



clásica desde un punto de vista científico, no debería haberse trasladado al texto de la Ley, puesto que dificulta su comprensión. A título de ejemplo, resulta complejo entender el funcionamiento de los recargos del período ejecutivo si se regulan, como se hace, totalmente desligados de los períodos recaudatorios y procedimientos en cuyo seno nacen y se exigen. Por ello, la exposición va a combinar, en ocasiones, el análisis del Capítulo V del Título III con algunas otras cuestiones reguladas en el Título II. En particular, debemos examinar los preceptos dedicados al pago y a los recargos antes citados. Asimismo, citaremos en ocasiones –sólo en la medida en que sea indispensable, dada la provisionalidad del texto- el Proyecto de Reglamento General de Recaudación (en adelante, PRGR) que se encuentra en fase de exposición pública.

Esta peculiar estructura de la Ley nos obliga a realizar un desarrollo que no se corresponde con el orden seguido por la misma, pero que entendemos más sistemática. En primer lugar, vamos a examinar el concepto de recaudación tributaria que brinda el propio texto legal, así como la clara distinción que se establece entre períodos de cobranza y procedimientos administrativos. En segundo lugar, como cuestión común a todos los procedimientos que pueden desarrollarse, debemos analizar las facultades que se reconocen a los órganos de recaudación. Estas pueden ser ejercidas tanto en período voluntario como ejecutivo y tanto dentro como fuera del procedimiento de apremio. En tercer lugar, tenemos que abordar el estudio de los medios de extinción de las deudas tributarias, aunque nos vamos a centrar principalmente en el pago. Sin este análisis resulta muy difícil entender la recaudación en período voluntario, caracterizada, precisamente, porque el obligado tributario, de manera espontánea, cumple con la prestación debida dentro de los plazos señalados por la normativa. Dentro de este estudio habrá que prestar una atención especial al aplazamiento o fraccionamiento del pago, expediente muy utilizado en la práctica y en el que los órganos de recaudación despliegan importantes facultades. También deberemos dedicar algunas líneas a otro medio de extinción, como es la compensación, donde estos órganos cumplen un relevante papel. En cuarto lugar, analizaremos los escasos preceptos de carácter formal dedicados a la recaudación en período voluntario, remitiéndonos, en lo demás, a lo examinado al estudiar el pago. En quinto lugar, vamos a examinar la recaudación en período ejecutivo, con tres cuestiones esenciales: el inicio del período, las prestaciones accesorias asociadas al mismo y el procedimiento administrativo de apremio. Para finalizar, tendremos que examinar los procedimientos de exigencia de las deudas a responsables y sucesores.

5.2. Concepto. La distinción entre períodos cobratorios y procedimientos administrativos.

El art. 160 de la LGT formula una definición de lo que debe entenderse por recaudación tributaria, en línea con el resto del articulado de la Ley, donde son muy frecuentes las disposiciones con un mero afán didáctico. Así, dispone que consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

Si tenemos en cuenta que el art. 58 de la Ley excluye a las sanciones del concepto de deuda tributaria, debemos concluir que la definición contenida en el art. 160 no ampara la recaudación de aquéllas a través de los procedimientos regulados en este Capítulo. Es por ello que el art. 190.3 de la LGT afirma, expresamente, que “*la recaudación de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley*”.



Por otra parte, uno de los principales aciertos del precepto que venimos examinando es el de establecer, con total nitidez, la diferencia entre períodos cobratorios y procedimientos administrativos dirigidos a obtener el pago. Así, el art. 160.2 señala que la recaudación tributaria puede realizarse en período voluntario o en ejecutivo y, dentro de este último, el cumplimiento puede ser espontáneo o a través del procedimiento de apremio. Por tanto, existen dos períodos cobratorios diferenciados y sólo una vez iniciado el segundo de ellos –el período ejecutivo- puede ponerse en marcha el procedimiento administrativo dirigido a obtener el cobro forzoso de la deuda tributaria. Para que esto último suceda será necesaria la expedición y notificación de un acto administrativo, como es la providencia de apremio.

Durante el período voluntario no puede afirmarse, con propiedad, que exista un procedimiento recaudatorio, toda vez que la Administración se limita a ocupar, en la mayor parte de las ocasiones, una posición pasiva como mera receptora del pago.

5.3. Facultades de la recaudación.

El art. 162 de la LGT se ocupa de las facultades atribuidas a los órganos de recaudación tributaria, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

- En primer lugar, pueden realizar actuaciones de comprobación e investigación, en los mismos términos regulados para la inspección.

- En segundo lugar, es posible que adopten medidas cautelares, también en los mismos términos y condiciones que la inspección. El precepto se refiere a aquellas medidas que tienen por finalidad asegurar los medios de prueba que puedan obtenerse a través de las actuaciones de investigación. Pero también tienen competencia, aunque no lo señale este precepto de manera expresa, para adoptar medidas cautelares dirigidas al aseguramiento del cobro de las deudas tributarias, reguladas en el art. 81 de la LGT. Es más, éstas serán las que, por antonomasia, corresponderán a los órganos que ahora nos ocupan.

- En tercer lugar, por aplicación de los arts. 93 a 95 de la misma Ley, pueden dirigir requerimientos de información. En particular, el art. 162.1 regula expresamente los dirigidos al propio obligado a fin de que facilite una relación de bienes y derechos susceptibles de embargo. Del mismo modo, el apartado segundo de este precepto recuerda el deber de los obligados tributarios de atender a los órganos de recaudación en todas sus actuaciones y de prestarles la debida colaboración.

- Por último, los órganos de recaudación cuentan con todas las facultades, distintas de las anteriores, que la normativa atribuye a la Administración tributaria. Así se desprende del art. 162.2, cuando precisa que *“los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio”*. Asimismo, se prevé la posibilidad de que acuerden la ejecución subsidiaria de sus acuerdos en caso de que resulten incumplidos por los obligados tributarios. Un ejemplo de estas facultades son las medidas cautelares reguladas en el art. 81 de la LGT y a las que antes hemos hecho referencia.



Como puede observarse, muchas de las facultades enumeradas son compartidas con otros órganos de la Administración tributaria y, en especial, con la inspección. Esta circunstancia nos exime de realizar aquí un estudio pormenorizado, remitiéndonos al epígrafe correspondiente de este trabajo. No obstante, sí queremos señalar ahora que las facultades de investigación, cuando son ejercidas por los órganos de recaudación, tienen un contenido parcialmente distinto, que viene delimitado por su finalidad. Esta no es la de descubrir hechos imponibles o bases no declarados, sino la de averiguar la existencia de bienes o derechos suficientes para poder asegurar o hacer efectivas las deudas tributarias.

Por otra parte, y aunque parezca innecesaria la aclaración, las anteriores facultades sólo corresponden a los órganos administrativos que tienen encomendada la función recaudatoria. En ningún caso, por tanto, corresponden a entidades privadas que, sobre todo en el ámbito local, colaboran en su desarrollo. Así lo afirma expresamente la DGT, en contestación a consulta de 6 de noviembre de 2003 (*JUR*, 2004, 20938).

Para finalizar, es preciso que, al menos, realicemos un estudio somero de tres de las facultades que nos parecen más relevantes. En unos casos, al poseer caracteres específicos en manos de los órganos de recaudación, como es el caso de la obtención de información. En otros supuestos, porque son facultades que, en la mayor parte de las ocasiones, serán ejercidas de manera exclusiva por los órganos de recaudación, como son la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro y a la ejecución subsidiaria.

5.3.1. La obtención de información.

La atribución de esta facultad a los órganos de recaudación no constituye ninguna novedad, toda vez que ya fue introducida en el art. 133.1 de la LGT/1963 por obra de la Ley 25/1995.

Son varios aspectos los que debemos examinar aquí. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el art. 93 de la LGT precisa que los datos respecto de los que existe la obligación de información y suministro son sólo aquéllos que presenten “*trascendencia tributaria*”. Como se ha señalado, esta exigencia, aunque inconcreta, implica supeditar las potestades administrativas a un fin específico, de manera que las actuaciones de obtención de información sólo serán lícitas en la medida en que los datos solicitados conduzcan directa o indirectamente a la aplicación de los tributos. En el caso de los órganos de recaudación, puede afirmarse que esta trascendencia tributaria es algo más concreta, exigiéndose que los datos tengan “*trascendencia recaudatoria*”.

El problema se centra en determinar cuándo concurre esta circunstancia. A estos efectos, vamos a emplear la jurisprudencia recaída respecto del procedimiento inspector, trasladando sus conclusiones, con los matices debidos, al que ahora nos ocupa. Para la SAN de 11 de julio de 1995 (*JT*, 1995, 887), la “*trascendencia tributaria*” puede definirse como “*la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley*”. Como puede comprobarse, esta definición no aporta mucho en aras a concretar este requisito. Por



ello, la resolución citada añade que la utilidad a que nos hemos referido puede ser directa o indirecta. La primera, concurre cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, esto es, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen. La segunda, en los casos en los que la información afecta a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración para descubrir hechos imponible no declarados o, simplemente, para guiar la labor inspectora hacia personas ciertas y determinadas. Es decir, la trascendencia tributaria de los datos solicitados, aun en los casos en que pueda calificarse como indirecta, exige que aquéllos conduzcan a la comprobación de la situación tributaria de sujetos pasivos determinados. Por ello, la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997 (*JT*, 1997, 1260) señala que *“conceptuar el requisito legal de “trascendencia tributaria” de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia, dado que difícilmente puede pensarse en algún supuesto concreto de información que sea, en todo caso y circunstancia, directa o indirectamente, tributariamente intrascendente”*.

Trasladando las afirmaciones anteriores al ámbito recaudatorio, puede afirmarse también que la trascendencia de los datos puede ser directa o indirecta. La primera concurre cuando la información se refiere, de manera inmediata, a bienes o derechos susceptibles de embargo y realización. La segunda se da en aquellos otros supuestos en que los datos pueden guiar la función recaudatoria hacia aquéllos, aunque se encuentren, incluso, en poder de terceras personas. Pero en todo caso, la información debe conducir a verificar la comprobación de la situación patrimonial del deudor.

Según lo dicho, parece fuera de toda duda que la información requerida debe estar relacionada, en todo caso, con una investigación de los bienes de un obligado, aunque aún no se haya iniciado el procedimiento recaudatorio. Es decir, creemos que es posible que las actuaciones de obtención de información presenten entidad propia, al margen de un procedimiento recaudatorio concreto. Ahora bien, siempre con el límite de que la información que pretende obtenerse tenga una relevancia recaudatoria presente y real, no sólo potencial.

En segundo lugar, es preciso tener en cuenta que la investigación relativa a movimientos de cuentas corrientes se encuentra sometida a un procedimiento especial, que exige la autorización del órgano de la Administración tributaria que se determine reglamentariamente (art. 93.3 de la LGT).

En tercer lugar, la actividad de obtención de información se encuentra sometida al principio de proporcionalidad. Por ello, no es posible que los órganos de recaudación realicen requerimientos de información tan amplios y masivos que supongan sustituir, por esta vía, la inexistencia de normas que impongan obligación de información “por suministro” [*vid.* SAN de 30 de marzo de 1998 (*JT*, 1998, 751)].

En cuarto lugar, es preciso tener en cuenta el plazo, ahora regulado expresamente, durante el que los terceros deben conservar y suministrar la información. De conformidad con el art. 70.2 de la LGT, dichas obligaciones *“deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el párrafo anterior, si este último fuese superior”*.



En quinto lugar, debemos ocuparnos de las posibilidades de impugnación de estos requerimientos de información. Es preciso distinguir entre requerimientos dirigidos al propio sujeto sometido a comprobación o a terceras personas. Si el requerimiento de información tiene como destinatario el propio obligado tributario, la jurisprudencia y doctrina administrativa entienden que no es susceptible de impugnación autónoma y, por tanto, tampoco sería revisable de oficio. Así, la SAN de 9 de abril de 1998 (*JT*, 1998, 827) afirma que *“el requerimiento litigioso... junto con las actuaciones “de comprobación e investigación”, “de valoración” y “de informe y asesoramiento”, forman parte de las actuaciones inspectoras, que... culminan en cualquiera de los casos en las “liquidaciones tributarias derivadas de las actas”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 del propio Reglamento y que son -estas últimas- las que constituyen el verdadero y propio acto administrativo definitivo susceptible de recurso”*. En consecuencia, *“los requerimientos formulados por la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento de inspección no son actos definitivos impugnables sino de mero trámite, pudiendo el administrado llevar a cabo las actividades que el propio Reglamento General de la Inspección de los Tributos le permite y, particularmente, formular alegaciones que estime convenientes al acta de disconformidad o incluso de conformidad en los supuestos específicos del apartado 3 del artículo 60 RGIT, por lo que tampoco puede afirmarse que nos encontremos ante un acto administrativo de trámite cualificado o susceptible de impugnación autónoma”*.

La situación es muy diferente si se trata de requerimientos dirigidos a terceras personas, distintas del sujeto pasivo. En tal caso, se entiende, de forma unánime, que esta clase de actos son constitutivos de una obligación de hacer autónoma y deciden el fondo del asunto. Así, la resolución del TEAC de 11 de febrero de 1999 (*JT*, 1999, 1263) afirma que *“el requerimiento de información emitido al amparo del art. 111 de la LGT constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa”*. Por tanto, no cabe duda de que estos requerimientos pueden ser objeto de los procedimientos especiales de revisión de oficio, tanto a instancia de la Administración como del interesado.

Por último, es preciso recordar, como ya señalábamos, que el art. 162.1 prevé un tipo de requerimiento específico, dirigido al propio obligado tributario, y que tiene por objeto conocer cuáles son los bienes y derechos de los que es titular a efectos de proceder a su embargo. El art. 9 del PRGR prevé dos finalidades adicionales para esta clase de requerimientos, como son la de determinar si se ha producido la solvencia sobrevenida del obligado e interrumpir la prescripción.

5.3.2. La adopción de medidas cautelares.

La nueva LGT no ha introducido novedades significativas en la regulación de las medidas cautelares. Puede afirmarse, incluso, que la principal modificación consiste en un cambio de ubicación sistemática de su regulación, inserta ahora -indebidamente, a nuestro juicio- en las garantías del crédito tributario -art. 81- y no entre las normas dedicadas al procedimiento de recaudación.



No obstante, resulta conveniente que recordemos aquí los aspectos más sobresalientes de esta institución:

- En primer lugar, las medidas cautelares sólo pueden adoptarse cuando existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado (art. 81.1 de la LGT).

Como puede observarse, el presupuesto de hecho de estas medidas constituye un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción no puede realizarse de forma apriorística, ni es posible tampoco elaborar un listado cerrado de conductas subsumibles en el mismo. En general, puede afirmarse que las medidas cautelares pueden adoptarse frente a cualquier acción, del obligado o de un tercero, que, con independencia de su intencionalidad, tienda a provocar una disminución patrimonial del primero de tal entidad que pueda frustrar las expectativas de cobro de la Administración tributaria.

Como excepción, existen varios supuestos especiales de medidas cautelares, cuya adopción se fundamenta en situaciones de peligro distintas. De un lado, por la realización de actividades lucrativas sin establecimiento no declaradas. En este caso, el único dato a considerar consiste en el incumplimiento de la obligación de declarar el inicio de la actividad. No obstante, la medida cautelar se limita al embargo preventivo de dinero y mercancías.

De otro lado, también pueden adoptarse medidas cautelares ante la realización de espectáculos públicos no declarados, en cuyo caso el art. 81.6 de la LGT autoriza el embargo preventivo de los ingresos derivados de aquéllos, con una doble finalidad. De un lado, garantizar el cobro de las deudas tributarias devengadas por la realización de tales espectáculos. De otro lado, fiscalizar la corriente real de ingresos que aquéllos generan.

Por último, y esto es una novedad, el art. 81.7 de la LGT permite adoptar medidas cautelares en aquellos casos en los que se haya presentado denuncia o querrela o se dirija un proceso judicial por delito fiscal. En esta situación, el precepto autoriza, sin mayores requisitos, la adopción de la medida cautelar de retención de devoluciones y otros pagos con la finalidad de garantizar el importe de la posible responsabilidad civil.

- En segundo lugar, las medidas cautelares deben ser proporcionadas (art. 81.2 de la LGT).

El propio precepto introduce, de manera expresa, dos normas dirigidas a salvaguardar este principio. De un lado, ordena que las medidas se limiten a la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. De otro lado, prohíbe la adopción de medidas que infrinjan un perjuicio de imposible o difícil reparación. Esta última previsión excluye, por ejemplo, la posibilidad de que se practiquen embargos de saldos de clientes como medida cautelar, cuando ello determine –como suele suceder- el colapso de la actividad productiva del obligado.



- En tercer lugar, la adopción de medidas cautelares exige, con carácter general, que la deuda se encuentre liquidada o, al menos, que se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección.

No obstante, existen, al menos, dos excepciones relevantes a esta regla general. De un lado, las deudas derivadas de cantidades retenidas o repercutidas a terceros. En este caso, las medidas cautelares pueden acordarse una vez iniciado el procedimiento de comprobación, pero en cualquier estado de su tramitación, aunque no exista aún propuesta de liquidación. De otro lado, los supuestos de responsabilidad, donde pueden adoptarse las medidas antes de su declaración. No obstante, entendemos que, en todo caso, es preciso que la deuda del obligado principal sí se encuentre liquidada.

- En cuarto lugar, las medidas cautelares deben ser, por definición, provisionales.

El art. 81.5 de la LGT establece un plazo de duración de seis meses, coincidente con el plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios. No obstante, dicha duración puede variar en varios casos, tanto por exceso como por defecto. En primer lugar, si la medida cautelar se convierte en un embargo dentro del procedimiento de apremio o en medida cautelar judicial. En segundo lugar, si desaparece la situación de peligro para el crédito tributario. En tercer lugar, si se sustituye, a solicitud del interesado, por otra garantía suficiente. Esta sustitución resulta obligatoria para la Administración si la garantía ofrecida consiste en aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. En este último caso, el pago de la deuda en período voluntario obliga a la Administración a restituir los costes del aval. Por último, también es posible que el plazo se amplíe motivadamente, sin que pueda exceder de seis meses.

- Por último, no existe un listado exhaustivo de medidas cautelares, sino que pueden adoptarse cualquiera de las legalmente previstas.

En cualquier caso, el art. 81.3 de la LGT contiene un listado ejemplificativo, incluyendo las siguientes medidas:

- o Retención del pago de devoluciones u otros pagos.
- o Embargo preventivo de bienes o derechos.
- o Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.
- o Retención de un porcentaje de los pagos que deban realizar las empresas que contraten o subcontraten parte de su actividad a los contratistas o subcontratistas.

El carácter abierto de esta relación se desprende del art. 81.3.e), que autoriza a la Administración a adoptar “*cualquier otra –medida- legalmente prevista*”. No cabe duda de que la Ley que prevea este otro tipo de medidas no tiene por qué ser la propia LGT. Sin embargo, sí ofrece más dudas determinar si tal Ley debe atribuir a la Administración, expresamente, la posibilidad de acordar dichas medidas utilizando sus potestades de autotutela. Ante la parquedad del precepto, que sólo exige una previsión con rango de Ley formal, nos inclinamos por una respuesta negativa.



5.3.3. La ejecución subsidiaria de resoluciones y requerimientos.

Como hemos adelantado, el art. 162.2 de la LGT atribuye a los órganos de recaudación la facultad de acordar la ejecución subsidiaria de sus resoluciones o requerimientos cuando no sean cumplidos por los obligados tributarios. Nos encontramos ante uno de los medios de ejecución forzosa que, con carácter general, reconoce el art. 96 de la LRJ-PAC a las Administraciones Públicas. Su regulación completa se encuentra en el art. 98 del mismo cuerpo legal, con el que debe completarse la normativa contenida en la LGT. Esta facultad consiste en que, ante el incumplimiento de una resolución administrativa por su destinatario, la Administración, por sí misma o a través de tercero, procede a ejecutarla.

En primer lugar, la ejecución subsidiaria sólo es posible cuando “*se trate de actos que por no ser personalísimos puedan ser realizados por sujeto distinto del obligado*” (art. 98.1 de la LRJ-PAC). Por tanto, no puede ser objeto de esta clase de ejecución cualquier acto dictado por los órganos de recaudación. En particular, no cabe la utilización de esta facultad para conseguir la observancia de requerimientos de información que, por esencia, sólo pueden ser cumplidos por su destinatario. Ello determina que su eficacia, como medio de ejecución forzosa, sea limitada, aunque existen otra clase de actos, como, por ejemplo, las solicitudes de tasaciones de bienes, para los que se presenta como un instrumento idóneo.

La ejecución subsidiaria puede realizarse sin necesidad de otorgar audiencia al interesado, aunque sí es preciso un apercibimiento previo, tal y como señala expresamente el art. 162.2 de la LGT. Ello implica, a su vez, que a partir de dicho apercibimiento, que se producirá normalmente en la misma notificación de la resolución, se abre un plazo voluntario de cumplimiento. Sólo a partir de su finalización es posible que la Administración proceda a su ejecución subsidiaria, aunque sin necesidad de nueva advertencia.

Esta facultad supone, igualmente, que la ejecución se realice a costa del obligado tributario. Por ello, el art. 98.3 de la LRJ-PAC prevé la posibilidad de que la Administración le exija, a través del procedimiento de apremio, “*el importe de los gastos, daños y perjuicios*”. Asimismo, el apartado cuarto del mismo precepto prevé la posibilidad de que dichos gastos sean objeto de una liquidación provisional previa a la ejecución, a reserva, claro está, de la definitiva que se practique cuando la resolución haya sido cumplida. Entendemos que la práctica de esta liquidación requiere un trámite de audiencia y alegaciones, de conformidad con los arts. 99.8 de la LGT y 84 de la LRJ-PAC.

5.4. El pago de las deudas tributarias.

Como es sabido, el pago es la forma normal de extinción de las deudas tributarias. Ello justifica que, con carácter previo al estudio de los procedimientos de recaudación, debamos abordar los aspectos más sobresalientes de su régimen jurídico.

5.4.1. Competencia para recibir el pago.

Fiel a su vocación de evitar toda referencia orgánica, la LGT omite cualquier alusión a los órganos competentes para recibir el pago. Por tanto, se trata de una materia



propia de la normativa reglamentaria. Así, de conformidad con el art. 3 del PRGR, la gestión recaudatoria de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero, tanto en período voluntario como ejecutivo, se encuentra encomendado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Como excepción a este principio, la recaudación de las tasas en período voluntario se llevará a cabo por el Departamento ministerial u Organismo autónomo a los que les sea atribuida su gestión por sus normas reguladoras.

Por lo que se refiere a la recaudación de los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas, la competencia corresponde a éstas (art. 6 del PRGR). Sus normas deberán determinar los órganos, servicios o Entidades a quien se encuentra encomendada dicha gestión recaudatoria, pudiendo formalizar convenios con otros entes o con la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tratándose de Entidades Locales, corresponde a éstas la gestión recaudatoria, que se llevará a cabo directamente o por otros Entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente o con los que se haya formalizado convenio de colaboración o en los que se haya delegado esta facultad. Asimismo, también podrán suscribir convenio de recaudación con la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 7 del PRGR).

Por lo que se refiere a la realización material del pago, el art. 61.1 de la LGT señala que se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se haya realizado el ingreso de su importe *"en las cajas del órgano competente, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión"*. De esta forma, se está poniendo de manifiesto la existencia de dos posibilidades a la hora de efectuar el pago. En primer lugar, a través del servicio de caja del órgano competente, que no es desarrollado directamente por este organismo, sino por los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito con los que así se concierte. Estas instituciones son denominadas por el art. 52 del PRGR *"Entidades de depósito"*. En segundo lugar, el pago puede efectuarse en la llamadas *"Entidades colaboradoras"*, es decir, en el resto de las instituciones de crédito.

5.4.2. El pago efectuado a órgano no competente.

Esta cuestión se encuentra específicamente contemplada en el art. 14.3 del PRGR. Dicho precepto señala que *"los pagos realizados a órganos no competentes para recibir pagos o personas no autorizadas para ello, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor indebido"*. La doctrina considera que este precepto se refiere a los supuestos de incompetencia absoluta, puesto que se refiere a los *"órganos no competentes para recibir pagos"*. Sin embargo, sí podría admitirse el efecto liberatorio del pago efectuado a un órgano con incompetencia relativa. Así sucedería en caso de que se efectuara el ingreso en un órgano competente para recibir el pago en vía de apremio, cuando la deuda se encuentra en período voluntario.

5.4.3. Legitimados para realizar el pago.

En principio, cualquier persona puede efectuar el pago de las deudas tributarias, salvo que al órgano de recaudación le conste de forma fehaciente la oposición del deudor. Esta carece de eficacia si quien pretende efectuar el pago lo hace obligado por una norma legal o reglamentaria. (art. 14.1 del PRGR). Además, este mismo precepto aclara que *"el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la"*



Administración los derechos que le correspondan al obligado al pago". No obstante, "podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago".

A pesar de la claridad de la redacción del precepto, idéntica a la de la norma reglamentaria actualmente en vigor, la STS de 13 de marzo de 1987 (RJ, 1987, 1936), después de recordar la vigencia del principio de inderogabilidad de la obligación tributaria, afirma que *"esta conclusión, obvia por lo demás, no es transportable al plano procesal para negar la legitimación para impugnar las liquidaciones a quien ha asumido contractualmente la obligación de pagar la deuda tributaria"*. Sin embargo, la STS de 8 de marzo de 1997 (RJ, 1997, 5889), aunque no de forma expresa y tajante, se inclina por la solución contraria. Así afirma que, en caso de haberse probado la existencia de un convenio de asunción de una deuda tributaria, éste *"plantearía el problema siempre difícil, de basar la legitimación activa en materia tributaria, en pactos privados, que como se sabe no pueden alterar la sujeción pasiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley General Tributaria"*. Más rotunda en la negación de dicha legitimación activa es la STS de 25 de junio de 2001 (RJ, 2001, 6731).

5.4.4. Objeto del pago: identidad, indivisibilidad e integridad.

El objeto del pago es la prestación tributaria, que consiste en una suma de dinero determinada conforme a la Ley. En relación con esta prestación, conviene analizar la regulación de los tres principios que se consideran rasgos esenciales de la misma: identidad, indivisibilidad e integridad.

El art. 60.1 de la LGT señala que *"el pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente"*. En consecuencia, la regla general es el pago en efectivo y, en una primera aproximación, parece que no se admite el pago en especie. Sin embargo, el art. 60.2 de la misma Ley precisa que *"podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente"*. Y esta posibilidad está prevista en las normas reguladoras del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) y del ISD, que admiten el pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

El procedimiento para efectuar el pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español se encuentra regulado en el art. 21 del PRGR. El deudor que pretenda utilizar este medio de pago deberá comunicarlo al órgano de recaudación competente, debiendo acompañar valoración de los bienes e informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura. En su defecto, podrá adjuntarse justificante de haber solicitado dicha documentación (art. 21.2 del PRGR). La solicitud podrá presentarse tanto en período voluntario como en ejecutivo, si bien en este último caso hasta el momento en que se notifique al deudor el acto por el que se acuerde la enajenación de los bienes. En el primer supuesto, la presentación de la solicitud impide el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo de intereses de demora. En el segundo, carece de efectos suspensivos, pero el órgano de recaudación tiene la posibilidad de suspender las actuaciones de enajenación de los bienes.



La resolución acerca de la admisión de esta clase de pago deberá adoptarse en un plazo de tres meses, contado desde que el órgano competente para tramitar el expediente disponga de la solicitud del interesado, así como de la valoración de los bienes y del informe del Ministerio de Cultura. La falta de resolución en plazo habilita al solicitante para entender desestimada su petición e interponer contra la denegación presunta los recursos pertinentes. El acuerdo de aceptación surtirá, desde la fecha de la entrega de bienes, los efectos liberatorios del pago de los débitos que resulten cubiertos, pero no impedirá el devengo de intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de pago (art. 21.6 del RGR).

Por lo que se refiere a la indivisibilidad e integridad de la prestación y a diferencia de lo que ocurre en Derecho privado, estos principios no se encuentran recogidos de forma clara en la LGT. La mayoría de la doctrina, sin embargo, ha afirmado tradicionalmente la vigencia de los requisitos de integridad e indivisibilidad en materia tributaria. Ello con base en lo dispuesto en el art. 21 del RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR/1990), que precisa que *"para que el pago produzca los efectos que le son propios, tratándose de recaudación en período voluntario, ha de ser de la totalidad de la deuda"*. Sin embargo, la posibilidad de un fraccionamiento del pago aplicable con carácter general a todas las deudas tributarias constituye una expresa derogación de la regla general de integridad del pago. Es más, el PRGR parece querer invertir la situación, proclamando expresamente su art. 48.3 que *"los obligados al pago podrán satisfacer total o parcialmente las deudas en período voluntario. Por la cantidad no pagada se iniciará el período ejecutivo en los términos previstos en el artículo 64 de este Reglamento"*. Por tanto, la vigencia de los principios que venimos examinando parece difuminarse, toda vez que se admite expresamente el efecto liberatorio de un pago parcial en período voluntario. Ello implica que la apertura del período ejecutivo se producirá sólo por el importe no satisfecho, siendo éste la base sobre la que se calcularán los recargos asociados a aquél.

5.4.5. Medios de pago.

Tal y como ya hemos señalado, el art. 60 de la LGT admite el pago en efectivo y mediante el empleo de efectos timbrados, constituyendo el primero la regla general.

En cuanto a los medios del pago en efectivo, el art. 15 del PRGR admite el dinero de curso legal, el cheque y cualquier otro que se autorice por el Ministro de Economía y Hacienda. Asimismo, también se permite el pago mediante tarjetas de crédito y débito, transferencia bancaria y domiciliación cuando así se establezca en las normas. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el pago en período voluntario ha de efectuarse, con carácter general, en las entidades de depósito que gestionan el servicio de caja o en las entidades colaboradoras. Por lo que se refiere a las primeras, el art. 54.2 del PRGR precisa que *"los ingresos en estas cuentas se efectuarán en dinero de curso legal y cualquier otro medio de pago que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda"*. Por su parte, el art. 2.1 de la Orden de 15 de octubre de 1992, sobre normas de actuación de entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT prevé el pago mediante dinero de curso legal en España, cheque, transferencia, domiciliación y tarjetas de crédito y débito.



Por lo que se refiere al pago a través de las entidades colaboradoras, el art. 57 del PRGR señala que *"los ingresos en estas cuentas se efectuarán en dinero de curso legal u otros medios habituales en el tráfico bancario por el importe exacto de las deudas"*. Asimismo, *"la admisión de cualquier otro medio de pago queda a discreción y riesgo de la Entidad"*.

En relación al pago mediante efectos timbrados, ya hemos señalado que éstos sólo deberán utilizarse en los casos en que lo señale la normativa reguladora de cada tributo. Además de en algunos supuestos del ITP y AJD, como los arrendamientos o las letras de cambio, suelen utilizarse para el pago de buena parte de las tasas. Tal y como señala el art. 61.2 de la LGT, en caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda cuando se utilicen aquéllos en la forma que se determine reglamentariamente.

Por último, es preciso señalar que la nueva Ley ya ha previsto la utilización de las nuevas tecnologías en materia de pago. Así, el último párrafo del art. 60.1 señala que *"la normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos"*.

5.4.6. Lugar de pago.

De conformidad con el art. 14.2 del PRGR, *"el pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja y entidades colaboradoras"*.

5.4.7. Plazos de pago.

Tres son las novedades principales que ha introducido la nueva LGT en esta materia esencial. En primer lugar, se ha elevado el rango de la regulación de los plazos de pago, incorporándola a la propia Ley. En segundo lugar, se ha producido un alargamiento de dichos plazos en período voluntario. Por último, se han introducido dos supuestos de suspensión de los plazos de pago, uno en los supuestos de compensación entre cónyuges, ya contenido en la normativa de IRPF y el otro para los casos de tributos incompatibles, totalmente novedoso.

La regulación de los plazos de pago difiere según se trate de período voluntario o ejecutivo y, dentro del primero, según cómo se gestione el tributo en cuestión.

Comenzando por la regulación del pago en período voluntario, el art. 62 de la LGT distingue entre las siguientes clases de deudas:

- Deudas autoliquidadas, que deberán pagarse en los plazos previstos en la normativa de cada tributo.

- Deudas resultantes de liquidaciones administrativas, cuyo plazo depende de la fecha de su notificación:

- Si la notificación se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.



- Si la notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del segundo mes siguiente o inmediato hábil posterior.

- Las deudas de notificación colectiva y periódica, que deben satisfacerse en el plazo comprendido entre el día 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre o inmediato hábil posterior, salvo que tengan establecido un plazo específico en sus normas reguladoras. No obstante, y esto es también una novedad, la Administración puede modificar este plazo siempre que no lo reduzca por debajo de los dos meses.

- Las deudas aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior, cuyo período voluntario será el establecido en las normas que las regulan.

- Por último, las deudas que deban satisfacerse mediante efectos timbrados, que se pagarán en el momento de realización del hecho imponible, salvo que se disponga otro plazo en su legislación especial.

Por lo que se refiere a los plazos en período ejecutivo, es sabido que el obligado tributario puede efectuar el ingreso antes de que se le notifique la providencia de apremio. Pero este plazo es de duración indeterminada, ya que su duración depende de la mayor o menor celeridad del órgano de recaudación en iniciar el procedimiento de apremio. Por ello, el único plazo legal que puede regular el art. 62.5 de la LGT es el que se abre tras la notificación de aquel acto administrativo. Su duración depende, precisamente, del momento en que haya tenido lugar dicha notificación:

- Si la notificación se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 de dicho mes o inmediato hábil posterior.
- Si la notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.

Tal y como veremos más adelante, este plazo ha cobrado una especial significación tras la entrada en vigor de la nueva Ley. Así, ya no sólo provocan una reducción de los recargos los ingresos efectuados antes de la notificación de la providencia de apremio, sino también los realizados antes de la finalización del plazo que acabamos de describir.

Por lo que se refiere a los supuestos de suspensión de los plazos de ingreso, el art. 62.7 de la LGT dispone que *“en los supuestos en los que la Ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende”*. En tales casos, *“el importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada”* y aquélla quedará extinguida mediante compensación con la devolución reconocida, *“sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución”*.



Como puede observarse, esta norma incorpora a la LGT la regulación de la compensación entre cónyuges prevista hoy día en la normativa del IRPF. A través de este mecanismo se suspende la deuda de uno de los contribuyentes, sin exigencia de intereses de demora, mientras se reconoce una devolución a favor de su cónyuge y se procede a su compensación.

El segundo supuesto de suspensión sí constituye una novedad relevante. Así, el art. 62.8 de la LGT se ocupa de los casos de colisión entre dos tributos incompatibles, cuya manifestación más característica es la del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. Al objeto de evitar los perjuicios que se derivan para los contribuyentes en los casos en que las dos Administraciones involucradas consideran exigible el tributo que gestionan, esta norma prevé la suspensión del ingreso, sin garantías, del segundo de los impuestos en colisión hasta que se adopte una decisión acerca de cuál es el procedente. Dicha suspensión permite, a su vez, que el art. 24 del PRGR prevea la posibilidad de que se produzca la compensación entre el ingreso indebido derivado del primero de los tributos exigidos con la deuda correspondiente al segundo, en caso de ser éste el legalmente exigible.

En íntima relación con la regulación de los plazos de pago, se encuentra el problema de la determinación del momento en que el ingreso se entiende efectuado. Tal y como hemos tenido ocasión de señalar, el pago se entiende realizado cuando se produzca el ingreso de la deuda en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas (art. 61.1 de la LGT). Sin embargo, la cuestión no es tan sencilla. Ello porque puede ocurrir que, habiéndose ingresado la deuda en período voluntario en una entidad colaboradora, éste se retrase en realizar el pago a la Hacienda Pública. En estos casos, la Administración había sosteniendo la posibilidad de iniciar la vía de apremio frente al obligado. Este, a continuación, debería dirigirse frente a la entidad de crédito, reclamándole el importe de los perjuicios ocasionados con su actitud negligente.

Frente a la anterior posición, la jurisprudencia viene afirmando que el ingreso en una entidad colaboradora tiene pleno poder liberatorio, aunque ésta realice el ingreso de forma extemporánea. Así, la STS, de 16 de abril de 1997 (RJ, 1997, 3143) señala que *"es verdad que la naturaleza de «entidad colaboradora» si bien no atribuye el carácter de órgano de recaudación (art.6.º), necesariamente implica una relación de servicio entre la entidad y la Hacienda, de la que deben derivarse las naturales consecuencias caso de fallo o incumplimiento culpable, y no la exclusión de aquéllas y su derivación al sujeto pasivo que ninguna participación ni responsabilidad tuvo en el funcionamiento anormal de un servicio establecido por la Hacienda Pública"*. Del mismo modo, la STS, de 2 de abril de 1996 (RJ, 1996, 3129) afirma que *"es claro que para el sujeto pasivo ha de considerarse fecha de ingreso aquella en que, según el artículo 80.7 de dicho Reglamento, la entidad colaboradora haya hecho constar en el documento destinado al efecto de los que componen la declaración-liquidación, independientemente de que se haya abonado la cantidad ingresada inmediatamente en la cuenta restringida abierta por la Corporación acreedora, como establece el artículo 80.3 de dicho Reglamento, o haya dejado transcurrir varios días antes de efectuar el correspondiente abono"*.



En aplicación de esta doctrina, el art. 15.4 del PRGR precisa que *“cuando el pago se realice a través de entidades de depósito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a éste desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando obligada la entidad o intermediario financiero frente a la Hacienda Pública desde ese momento y por dicho importe, salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o el importe que conste en la validación del justificante”*.

La situación puede ser diferente en aquellos casos en que el sujeto pasivo no efectúa el ingreso en efectivo, sino que da una orden de transferencia a la entidad financiera. Así, el art. 15.5 del PRGR señala que *“las órdenes de pago dadas por el deudor a las entidades de depósito u otras personas autorizadas no surtirán por sí solas efectos frente a la Hacienda Pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad o persona por su incumplimiento”*. Por tanto, parece que la simple orden de pago a la entidad financiera, dentro del período voluntario, no permite entender cumplida la obligación. Por el contrario, el deudor sólo quedará liberado desde la fecha que figure en el justificante del ingreso. En consecuencia, si la entidad financiera efectúa el pago con posterioridad al vencimiento del plazo voluntario, el deudor se verá incurso en el período ejecutivo.

A nuestro entender, sin embargo, la legalidad de la normativa reglamentaria transcrita no aparece tan clara. Es preciso tener en cuenta que el art. 61.1 de la LGT se limita a señalar que la deuda se entiende pagada cuando se efectúe el ingreso en las entidades autorizadas para su admisión y que estas últimas no actúan como mandatarios de los sujetos pasivos, sino que mantienen una relación de servicio con la Hacienda Pública. En consecuencia, los errores que padezcan las entidades colaboradoras no deben perjudicar al contribuyente, sino a la Administración. Esta es la solución sostenida por la STSJ de Murcia, de 1 de abril de 1998 (*JT*, 1998, 525), cuando señala que *“verificada la orden de pago en plazo por el contribuyente, es cuestión ajena a él, y propia de la esfera de las relaciones jurídicas entre el Tesoro y la Entidad bancaria, la determinación del momento en que la Institución financiera materialice la transferencia a las Arcas Públicas de las cantidades ingresadas, pues el indicado art. 59.2 LGT atribuye a las entidades colaboradoras funciones que las asimilan a las Cajas del Tesoro o a las Oficinas Recaudatorias, en lugar de caracterizarlas como mandatarios del contribuyente, con lo que los errores que dichas entidades cometan al fechar los justificantes de pago nunca pueden perjudicar a los contribuyentes, sino en todo caso al Tesoro”*.

5.4.8. Imputación de pagos.

El problema de la imputación de pagos se plantea en aquellos casos en que un deudor que mantiene varios débitos con una misma Administración tributaria, efectúa un pago que cubre el importe de alguna de aquéllas, pero no de la totalidad.

El art. 63.1 de la LGT afirma que las deudas tributarias se presumen autónomas. Como consecuencia de ello, el cobro de una deuda de vencimiento posterior no extingue las anteriores ni el derecho de la Administración a exigir las (art. 63.2). Sin embargo, ésta no es una regla de imputación, sino un mandato legal que ratifica la independencia de cada prestación tributaria.



Por lo que se refiere al problema concreto de la imputación, las reglas a tener en cuenta son las siguientes:

- Durante el período voluntario de pago, el deudor puede imputar el ingreso a la deuda o deudas que determine libremente (art. 63.1).
- En período ejecutivo, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, tomando como criterio la fecha en que cada una fue exigible (art. 63.3).
- Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de una Administración territorial y otras de tributos a favor de otras entidades dependientes de aquélla, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo que resulten aplicables las reglas de prelación de los arts. 77 a 80 de la LGT (art. 63.4).

5.4.9. La consignación.

En materia tributaria, la consignación puede cumplir dos funciones. De un lado, puede tener una finalidad de suspensión de la ejecutoriedad del acto impugnado. De otro, puede ir dirigida a extinguir la deuda tributaria. Así, el art. 64 de la LGT señala que “*los sujetos pasivos podrán consignar el importe de la deuda tributaria... con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentarias determinen*”. De conformidad con el art. 23.1.b) del PRGR, la consignación con efectos extintivos procede en aquellos casos en que el órgano competente de recaudación o entidad autorizada para recibir el pago, no lo haya admitido indebidamente o no pueda admitirlo por fuerza mayor.

Los efectos liberatorios se producirán desde la fecha en que la consignación haya sido efectuada, siempre que aquélla se refiera a la totalidad de la deuda.

5.5. El aplazamiento y fraccionamiento del pago.

Ante todo, debe señalarse que nos encontramos ante dos manifestaciones de una misma figura, que permite a los obligados tributarios diferir el pago de las prestaciones debidas. En el aplazamiento dicho diferimiento se produce señalándose un nuevo vencimiento a la totalidad de la obligación, mientras que en el fraccionamiento la prestación se divide en diferentes fracciones, fijándose, para cada una de ellas, un nuevo vencimiento. Como consecuencia de ello, en la exposición emplearemos, en ocasiones, el término aplazamiento como comprensivo de ambas modalidades.

5.5.1. El presupuesto de hecho para la obtención de un aplazamiento o fraccionamiento. Potestad discrecional o aplicación de un concepto jurídico indeterminado.

El art. 65.1 de la LGT señala que “*las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos*”.

Tradicionalmente, se ha considerado que la potestad para conceder aplazamientos o fraccionamientos es discrecional y graciable. Expresión de esta idea es el art. 48.1 del RGR/1990, que hace referencia a la apreciación discrecional de la



situación de tesorería del deudor por parte de la Administración. La consecuencia más importante de esta doctrina es la de considerar que las decisiones del órgano de recaudación sobre esta materia no serían revisables por los órganos jurisdiccionales. Estos pueden entrar a examinar el respeto a las normas procedimentales, pero les está vedado enjuiciar el acierto de la decisión adoptada.

Frente a la posición que acabamos de describir, parte de nuestra doctrina ha reaccionado, afirmando que nos encontramos, no ante una labor discrecional, sino frente a la aplicación de un concepto jurídico indeterminado. Siendo así, la tarea del órgano de recaudación se limita a precisar si, teniendo en cuenta la situación financiera del deudor, debe o no concedérsele el aplazamiento o fraccionamiento. Pero esta actividad no es libre ni puede dar lugar a diferentes soluciones igualmente justas. Por el contrario, consiste, simplemente, en aplicar la Ley a un caso concreto, de manera que este problema de aplicación sólo puede resolverse de una forma justa, determinando si el obligado tributario tiene o no dificultades transitorias de tesorería.

La posición anterior tuvo su reflejo en la jurisprudencia, señaladamente, por ser las primeras, en las SSAN de 7 de noviembre de 1995 (*QF*, núm. 6, marzo, 1996, pp. 21-23) y de 18 de enero de 1996 (*JT*, 1996, 316).

En la actualidad, parece que se trata de una doctrina en curso de consolidación en el plano normativo. Así, el art. 25 del PRGR, a diferencia de su antecesor –el art. 48 del RGR/1990- omite cualquier referencia a una apreciación discrecional por parte de la Administración, limitándose a señalar que ésta podrá aplazar o fraccionar el pago “*en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley General Tributaria*”.

Por tanto, debemos afirmar que estamos ante la aplicación de un concepto jurídico indeterminado. Ello provoca dos importantes consecuencias. En primer lugar, que, en los supuestos en que concurran las dificultades de tesorería que exige el precepto, la Administración sólo tiene una posibilidad: conceder el aplazamiento o fraccionamiento. En segundo lugar -y lo que es más importante- los Tribunales pueden entrar a valorar si la aplicación del concepto jurídico indeterminado se ha efectuado de modo correcto. Es decir, pueden enjuiciar la legalidad de la decisión administrativa.

5.5.2. Deudas aplazables.

El art. 65.2 de la LGT se limita a señalar cuáles son las deudas que no pueden aplazarse o fraccionarse, de donde se deduce que, con carácter general, todas las demás deudas sí pueden ser objeto de alguna de estas instituciones. Por ello, el art. 25.2 del PRGR señala que “*serán aplazables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, salvo las excepciones previstas en las leyes*”.

Son dos las excepciones a esta regla general. De un lado, no pueden aplazarse las deudas cuya exacción se efectúe por medio de efectos timbrados. Ello porque el mecanismo de pago de estas deudas impide que se pueda plantear la posibilidad de su aplazamiento.

De otro lado, tampoco pueden aplazarse las deudas correspondientes a obligaciones que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.



No obstante, es preciso tener en cuenta que el art. 65.2 de la LGT prevé que se establezcan excepciones a esta excepción, admitiéndose el aplazamiento, “*en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria*”. En uso de esta habilitación, el art. 25.3 del PRGR señala que dicho aplazamiento es posible en los mismos casos en que, de conformidad con el art. 82.2.b) de la LGT es posible obtener una dispensa de garantías. Es decir, cuando la ejecución del patrimonio del deudor pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

5.5.3. Garantías.

El art. 65.3 de la LGT dispone que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el art. 82 de la misma Ley y en la normativa recaudatoria. Por su parte, el citado art. 82.2 prevé dos excepciones a esta regla general. De un lado, no será necesario aportar garantías cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije la normativa recaudatoria. No obstante, esta última puede limitar esta posibilidad a las solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento. En particular, añadimos nosotros, se trata de una previsión pensada para las solicitudes presentadas en período voluntario.

La segunda excepción a la regla general que prevé el art. 82.2 de la LGT se produce en aquellos casos en que el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

En los casos en que sea necesario la aportación de garantías -es decir, en la mayoría de los supuestos-, la regla general es la exigencia de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución (art. 82.1 de la LGT).

La admisión de una garantía diferente de la descrita requiere que el obligado justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado que con ello se compromete seriamente la viabilidad de la actividad económica. En los casos en que se justifiquen las circunstancias mencionadas por el obligado podrá admitirse alguna de las siguientes garantías:

- Hipoteca inmobiliaria o mobiliaria.
- Prenda.
- Fianza personal y solidaria.
- Otra que se estime suficiente.

También es posible acudir a la adopción de una medida cautelar en sustitución de las garantías anteriores. El art. 29 del PRGR, en uso de la autorización contenida en el art. 82.1 de la LGT, limita esta posibilidad a los casos en que “*el coste de formalización sea excesivamente oneroso en relación con la cuantía y plazo de la deuda*”.



Es preciso tener en cuenta que, como señala la SAN de 11 de abril de 1997 (JT, 1997, 875), *"la responsabilidad patrimonial universal, que es la garantía que ofrece la actora en su escrito de solicitud unido a autos, no puede ser entendida... como garantía suficiente, y ello porque no existe una afectación concreta de bienes o dinero al pago de la deuda, obsérvese que el compromiso de no enajenación de los bienes no es jurídicamente relevante, ya que en la forma jurídica en que se articula nunca permitiría la persecución de los bienes si éstos efectivamente fueran enajenados"*.

Con carácter general para cualquier tipo de garantía, ésta deberá cubrir el importe del principal y de los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas (art. 28.2 del PRGR). Si se solicita un fraccionamiento, pueden aportarse garantías independientes para cada uno de los plazos. En tal supuesto, cada una de las garantías deberá cubrir la fracción correspondiente, los intereses de demora y el 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

Junto con la solicitud de aplazamiento, el obligado debe especificar la garantía que se ofrece. Esta deberá aportarse, de forma definitiva, en un plazo de treinta días, contado desde la notificación del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento, que estará condicionado a la aportación efectiva de la garantía. No obstante, el plazo referido podrá ampliarse cuando se justifique la existencia de motivos que impidan la formalización de la garantía dentro del mismo (art. 28.7 del PRGR).

En caso de que no se formalice la garantía en el plazo descrito, el acuerdo de concesión quedará sin efecto. Si el aplazamiento se solicitó en período voluntario y, como consecuencia de la tramitación del procedimiento éste ha transcurrido, se exigirá la deuda por la vía de apremio, con intereses de demora y recargo de apremio. Si el aplazamiento se solicitó en período ejecutivo, se continuará el procedimiento de apremio (art. 28.8 del PRGR).

5.5.4. Procedimiento.

A. Iniciación: la solicitud del interesado. Especial referencia a sus efectos.

Las solicitudes se dirigirán al órgano de recaudación competente para su tramitación en los siguientes plazos (art. 27.1 del PRGR):

- Deudas en período voluntario: dentro del plazo de pago voluntario fijado en el art. 62 de la LGT. Tratándose de autoliquidaciones extemporáneas, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en período voluntario cuando se realice de forma simultánea a la presentación de aquélla.

- Deudas en período ejecutivo: en cualquier momento anterior al acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

El contenido de la solicitud, así como la documentación que debe acompañarse, aparece regulado en el art. 27 del PRGR. En este momento, sin embargo, nos interesa más detenernos en el análisis de los efectos de dicha solicitud. Estos dependen del momento en que aquélla se haya presentado. Así, el art. 65.5 de la LGT señala que *"la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora"*. Como puede observarse, en estos casos nos encontramos ante un período innominado,



que no es el ejecutivo, ya que no puede ponerse en marcha el procedimiento de apremio, pero que tampoco es, en términos estrictos, el voluntario, puesto que da lugar al devengo de intereses de demora.

Si la solicitud se presenta en período ejecutivo, *“la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento”* (art. 65.5). Se trata, sin duda, de una declaración más correcta que la contenida en el RGR/1990, que contemplaba la suspensión de la enajenación como una facultad discrecional del órgano de recaudación.

De otro lado, es necesario resaltar que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no implica, en modo alguno, la aceptación de la liquidación. Como precisa la STS de 5 de octubre de 1992 (RJ, 1992, 7758), no *“es aceptable la tesis de que la petición de fraccionamiento de pago de una liquidación implica la conformidad con ella. El fraccionamiento tiene que ver con el pago de la deuda tributaria y del mismo modo que la realización de éste no infiere en la impugnación de la liquidación a que se refiera si al recurrente no le interesa pedir la suspensión de su ejecutividad, tampoco la petición de fraccionamiento en el pago puede suponer obstáculo alguno a interponer contra ella los recursos pertinentes”*.

Para finalizar, el art. 27.8 del PRGR admite, de forma expresa, la posibilidad de que el obligado presente, una vez concedido el aplazamiento, solicitudes de reconsideración de alguno de sus términos. Sin embargo, la presentación de esta solicitud no tendrá, en ningún caso, los mismos efectos descritos para la originaria petición de aplazamiento, esto es, nunca tendrá efectos suspensivos.

B. Tramitación.

El órgano competente para la tramitación -que es el que fuera competente para recibir el pago y al que se ha solicitado el aplazamiento- deberá resolver positiva o negativamente o, en caso de que sea distinto del competente para la resolución, habrá de remitir a éste propuesta de resolución. Con carácter previo, deberá comprobar las dificultades de tesorería alegadas, la suficiencia de las garantías y, en su caso, la concurrencia de los requisitos necesarios para la dispensa de aportarlas (art. 31.1 del RGR).

Tal y como ya hemos señalado, la mera presentación de una solicitud de aplazamiento en período voluntario, determina una prolongación de dicho plazo. Por ello, el art. 31.2 del PRGR prevé -y esto es una novedad- el deber del solicitante de hacer frente a los plazos propuestos por él mismo si su vencimiento tiene lugar antes de la resolución del aplazamiento. No obstante, se trata de una obligación cuyo incumplimiento no determina la apertura del período ejecutivo. La única consecuencia que puede producirse es la denegación del aplazamiento, si el órgano de recaudación entiende que la falta de pago de tales plazos implica una dificultad de tesorería estructural y no transitoria. Adicionalmente, el mismo precepto precisa que, una vez comprobada la falta de liquidez, si la determinación y valoración de la garantía puede



demorarse, el órgano competente podrá establecer un calendario provisional de pagos hasta la resolución de la solicitud de aplazamiento.

C. Resolución.

La resolución deberá expresar, en primer lugar, la concesión o denegación del aplazamiento. En caso de que la resolución sea estimatoria de la petición, deberá especificar los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento concedido. Si éste afecta a varias deudas, deberán señalarse de forma individualizada los plazos y cuantías de cada una de ellas. Los plazos han de coincidir con los días 5 y 20 de cada mes (art. 32.1 del PRGR).

En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para garantizar el pago efectivo en el plazo más breve y para asegurar la preferencia de la deuda aplazada (art. 32.2 del PRGR). Como novedad, el proyecto de norma reglamentaria prevé la posibilidad de que la resolución afecte al pago de las deudas aplazadas los pagos que la Hacienda deba realizar a favor de los obligados, siempre que ello no afecte a la viabilidad de la empresa. A estos efectos, se entiende que, desde la resolución y por obra del precepto reglamentario, existe una solicitud de compensación por parte del obligado, que surtirá efectos en el momento en que concurran créditos y débitos, incluso aunque ello suponga el vencimiento anticipado de los plazos concedidos.

En caso de que la resolución sea denegatoria, se advertirá al solicitante de su obligación de satisfacer la deuda y de los plazos para hacerlo, si el aplazamiento se solicitó en período voluntario; o de la continuación del procedimiento de apremio, si aquél se solicitó en período ejecutivo.

El art. 32.5 del PRGR, establece la obligación de que la Administración resuelva sobre la petición de aplazamiento o fraccionamiento en un período de seis meses, contado desde el día en que la solicitud de aplazamiento tuvo entrada en el registro del órgano administrativo competente para su tramitación. Transcurrido el plazo referido sin que haya sido notificada la resolución, se podrá entender desestimada la solicitud por silencio negativo.

5.6. La compensación.

Vamos a examinar ahora, siquiera sea brevemente, la regulación de la compensación contenida en la LGT, centrándonos, exclusivamente, en la que tiene lugar entre los obligados tributarios y la Administración.

Son cuatro los tipos de compensación regulados en la Ley, dos de ellos ya mencionados. El primero consiste en la compensación que podríamos denominar, “*general*”, contemplada en los arts. 71.1 y 2, 72 y 73.

Son varias las novedades introducidas en esta materia. En primer lugar, se ha elevado el rango de algunos de los preceptos antes contenidos en normas reglamentarias. En segundo lugar, el art. 71.1 flexibiliza, aparentemente, los requisitos exigidos para proceder a la compensación. Nos estamos refiriendo a la firmeza del acto administrativo que reconoce el crédito del sujeto pasivo, antes exigida por el art. 68 de



la anterior Ley y que ahora ha desaparecido. No obstante, a efectos prácticos, se trata de una novedad más aparente que real. Ello ya que la normativa reglamentaria, de manera contraria a la Ley, vino a vaciar de contenido este requisito. Así, tanto el art. 63.1 del RGR/1990 como la Instrucción de 8 de junio de 1999 se limitaban a exigir que los créditos estén reconocidos, pero no la firmeza del acto administrativo. Por último, se proclama, expresamente, el carácter declarativo del acuerdo de compensación, de manera que sus efectos se retrotraen hasta el momento en que concurrían los requisitos necesarios para la extinción de los créditos y débitos. Esta previsión permite que, como indica el art. 164.4 de la LGT, la Administración pueda proceder a la compensación de oficio de créditos y deudas sometidos a un proceso concursal. Siempre, claro está, añadimos nosotros, que el inicio del período ejecutivo –que es el momento a partir del que se produce la compensación de oficio- sea anterior al inicio del procedimiento concursal.

El segundo tipo de compensación es la cuenta corriente tributaria, tan sólo mencionada por el art. 71.3 de la LGT, remitiéndose su concreto régimen jurídico a la normativa reglamentaria. Esta regulación tan escasa permite que entendamos vigente el reglamento dictado bajo la vigencia de la anterior Ley.

En tercer lugar, también se puede producir la compensación -aunque técnicamente no lo es-, como ya señalábamos, en el ámbito del IRPF y entre cónyuges cuyas autoliquidaciones presenten un saldo a ingresar y a devolver, respectivamente.

Por último, y ésta es la mayor novedad, también puede tener lugar la compensación en los supuestos de tributos incompatibles. Tal y como ya hemos apuntado, el art. 62.8 de la LGT prevé la suspensión del ingreso de una deuda cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho un tributo incompatible. Asimismo, también precisa que, a través de norma reglamentaria, podrá regularse el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias en estos casos. En uso de esta habilitación, el art. 24 del PRGR prevé una compensación bastante peculiar, que se aplica en los casos en que, finalmente, se declare la improcedencia del tributo exigido en primer lugar. Es preciso tener en cuenta que estos casos se plantean, casi de forma exclusiva, por colisión entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD que, como sabemos, son impuestos gestionados por dos Administraciones diferentes. A pesar de ello, el precepto citado permite que el obligado satisfaga la deuda derivada del segundo de los tributos exigidos –éste de manera procedente- mediante su compensación con el derecho a la devolución derivada del primero de los impuestos, aplicado de manera indebida. Ello a pesar de que se trata de dos acreedores distintos (impropio de la compensación), que procederán luego a efectuarse entre sí la oportuna transferencia.

5.7. La recaudación en período voluntario (remisión).

Como señalábamos, resulta difícil admitir que la recaudación en período voluntario constituya un verdadero procedimiento administrativo. Así, el art. 160.2.a) de la LGT, tal y como ya vimos, se limita a señalar que se realizará “*mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta Ley*”. A lo largo de todo el Capítulo, además, no existe ninguna referencia adicional a la recaudación en este período. Por tanto, debe considerarse una cuestión ya examinada en su mayor parte mediante el estudio del pago que acabamos de efectuar, al que nos



remitimos. Este nos revela, como también advertíamos, que la Administración se limita aquí a ocupar una posición pasiva de receptora del pago o cumplimiento.

Esta misma conclusión es la que se desprende del propio art. 48 del PRGR, dedicado al inicio y terminación de la recaudación en período voluntario. Así, el inicio sólo exige algún tipo de actividad administrativa cuando se trate de liquidaciones que deban ser notificadas individualmente. Pero no en los supuestos de autoliquidaciones y de deudas objeto de notificación colectiva y periódica, en las que la recaudación en período voluntario comienza cuando se abra el plazo previsto en la normativa correspondiente. Por su parte, la terminación tiene lugar, con carácter general, por la mera llegada del día de vencimiento del plazo de ingreso. Por tanto, sin que sea necesaria ninguna actuación de la Administración tributaria.

5.8. La recaudación en período ejecutivo.

5.8.1. El período ejecutivo: significado e inicio.

Tal y como hemos señalado a lo largo de este trabajo, la nueva Ley ha dejado muy clara la diferencia entre períodos y procedimientos cobratorios. Así, el cumplimiento de las obligaciones tributarias puede producirse en dos plazos temporales distintos, el período voluntario y el ejecutivo. Una vez iniciado éste, dicho cumplimiento puede producirse de forma espontánea o forzosa. Pues bien, sólo en este último caso tiene lugar la puesta en marcha del procedimiento administrativo de apremio, dirigido a obtener el cobro coactivo de las deudas. Por ello, el período ejecutivo puede definirse como aquel período cobratorio a partir del que la Administración puede iniciar el procedimiento de apremio para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este sentido, el art. 161.3 de la LGT señala que *“iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas... por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago”*.

Por lo que se refiere al inicio del período ejecutivo, el art. 161 de la nueva Ley reproduce, en términos generales, el contenido del art. 126 de la LGT/1963, añadiendo alguna de las previsiones contenidas en el 127. En general, puede afirmarse que el período ejecutivo comienza cuando, habiendo transcurrido el plazo voluntario de pago, que ya fue examinado, la deuda tributaria no haya sido satisfecha. No obstante, contiene alguna innovación que merece examinarse. De un lado, señala, con carácter general, que la presentación, en período voluntario, de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación impide el inicio del período ejecutivo. Esta norma ya regía con la LGT/1963, pero supone una mejora técnica su ubicación en el mismo precepto que regula el comienzo del período ejecutivo. De otro lado, se prevé idéntico efecto en los casos en que se interpone recurso frente a una sanción. A pesar de las apariencias, esta norma no supone mantener la regla actual de suspensión automática de las sanciones, frente a la inexecutividad prevista en el Derecho Administrativo. Se trata de una suspensión automática, pero sin exigencia de intereses de demora. Los efectos prácticos para el obligado, por tanto, son casi idénticos a los de la inexecutividad. La única diferencia reside en la innecesariedad de volver a notificar la sanción una vez resuelto el recurso.



5.8.2. Consecuencias de orden sustantivo del inicio del período ejecutivo: exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo.

Tal y como dispone el art. 161.4 de la LGT, el inicio del período ejecutivo presenta dos consecuencias muy importantes desde un punto de vista material, como es la exigencia de dos prestaciones accesorias: interés de demora y recargos del período ejecutivo.

El interés de demora resulta exigible siempre que una obligación tributaria de carácter pecuniaria o una sanción se ingrese fuera de plazo. También resulta exigible cuando se solicite y obtenga una devolución improcedente. Su importe es el fijado por la Ley de Presupuestos o, en su defecto, al interés legal incrementado en un 25 por 100.

No obstante, el art. 26.6 de la LGT prevé la aplicación de un tipo de interés reducido, el interés legal, cuando concurren dos requisitos. De un lado, que el devengo del interés se derive de un aplazamiento o fraccionamiento o de la suspensión de la ejecución de un acto impugnado. De otro, que la totalidad de la deuda aplazada, fraccionada o suspendida se garantice mediante aval solidario de entidad financiera o seguro de caución.

A nuestro juicio, se trata de una medida totalmente injustificada. Debemos tener en cuenta que nos encontramos ante una figura muy similar a un beneficio fiscal. Si se considera que el efecto financiero derivado del pago extemporáneo sólo se neutraliza mediante la exigencia del interés de demora tributario, el devengo del interés legal supone admitir el ingreso de una deuda devaluada y, por ello mismo, bonificada de alguna manera. Dicho beneficio carece de fundamento razonable. Es cierto que la Hacienda ve más asegurado su derecho cuando se ofrece una de las dos garantías descritas, pero atender a dicho dato para la fijación del tipo de interés genera una desigualdad injustificada. Ello porque se hace de peor condición a los contribuyentes cuya situación económica no les permite el acceso a aquéllas. El ofrecimiento de un tipo u otro de garantía o, incluso, la solicitud de su dispensa puede y debe ser un elemento a tener en cuenta a la hora de conceder o denegar el aplazamiento o la suspensión. Pero, una vez concedido, el interés satisfecho por el deudor debe ser, en todo caso, aquel que compense a la Hacienda por la no disponibilidad de las cantidades adeudadas. Por ello, la bonificación del tipo de interés supone ofrecer un trato privilegiado e injustificado a los contribuyentes con mayores recursos y, por tanto, con mayores posibilidades de acceder a estas garantías prestadas por entidades financieras y de seguro.

Nos encontramos ante una obligación accesoria que se exige con independencia de la conducta del interesado, de manera que no es necesario que el retraso en el ingreso sea culpable. Del mismo modo, su exigencia opera de forma automática, no siendo necesaria, a diferencia de lo que sucede en Derecho privado, la intimación del deudor.

La combinación de estos caracteres determina que la mera iniciación del período ejecutivo implique la exigencia de intereses de demora, sean cuales sean los motivos a los que obedezca la falta de ingreso y desde el mismo momento de su inicio.

No obstante, el art. 26.2.d) de la LGT advierte que no se devengarán intereses cuando resulten exigibles los recargos ejecutivo y de apremio reducido. Dicha previsión se encuentra reiterada en el art. 28, que regula esta otra prestación accesoria. El recargo



ejecutivo, del 5 por 100, se aplica en aquellos casos en que se ingrese la totalidad de la deuda una vez iniciado el período ejecutivo pero antes de que se notifique la providencia de apremio. Por su parte, el recargo de apremio reducido se devenga cuando la deuda, más el propio recargo, se ingresan una vez notificada aquella providencia pero dentro de los plazos de pago en vía ejecutiva.

El art. 26.3 de la LGT excluye el interés de demora por el período que supere el plazo máximo con que cuenta la Administración para resolver. Obsérvese que esta regla no es de aplicación al procedimiento administrativo de apremio que, de conformidad con el art. 104.1 de la LGT, no tiene plazo máximo de resolución, salvo el que se desprende de la propia prescripción de la obligación tributaria. Tampoco a los intereses exigidos por la suspensión en vía judicial, ya que la LJCA no prevé un plazo máximo de resolución. La fijación de este plazo sería deseable, aunque sólo fuera para fijar el importe máximo de esta prestación accesoria.

Además, se excluyen de la regla general dos supuestos de manera injustificada. De un lado, el retraso de la Administración en la resolución de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en período voluntario (segundo párrafo del núm. 4 del art. 28). De otro, los casos en que deben practicarse unas nuevas liquidaciones al haber sido estimado parcialmente un recurso o reclamación (con suspensión del acto impugnado) contra las primitivas (núm. 5).

Por otra parte, también se prevé que las sanciones no devenguen intereses mientras son objeto de recurso en vía administrativa. Así se incorpora al texto legal la doctrina elaborada por nuestro Tribunal Supremo que considera que, en estos supuestos, no existe una suspensión de la ejecución de la sanción por la interposición del recurso, sino que ésta es inejecutiva hasta que no exista una resolución definitiva en vía administrativa.

Por lo que se refiere a los recargos del período ejecutivo, han venido a sustituir a los recargos de apremio de la LGT/1963. Se establece un escalado de los recargos coherente con los gastos ocasionados como consecuencia del desarrollo del procedimiento hasta el momento en que se efectúa el pago. Así, el recargo asciende al 5 por 100 cuando se ingresa antes de la notificación de la providencia de apremio, al 10 por 100 si se paga después de su notificación pero dentro del plazo que se concede y al 20 por 100 en los demás supuestos. Las dos primeras modalidades de recargo -denominadas ejecutivo y de apremio reducido- conllevan, como hemos visto, la exención de intereses.

5.8.3. Procedimiento de apremio.

Como hemos tenido ocasión de señalar en repetidas ocasiones, la principal consecuencia de la apertura del período ejecutivo consiste en que, a partir de entonces, la Administración puede proceder al cobro forzoso de las deudas. Dicho cobro se lleva a cabo mediante el procedimiento administrativo de apremio, principal manifestación de la autotutela ejecutiva. A su estudio se dedican las páginas que siguen a continuación.

A. Normas generales.

La regulación del procedimiento de apremio comienza con una subsección –arts. 163 a 166- dedicada a formular una serie de normas generales dedicadas a la



caracterización del procedimiento, a su concurrencia con otros administrativos o judiciales, a su suspensión y a la conservación de actuaciones.

Se mantiene la configuración del procedimiento de apremio como exclusivamente administrativo, no acumulable a los judiciales ni a otros de ejecución y que no se suspende por la iniciación de éstos (art. 163).

Como excepción, existen supuestos en que el procedimiento de apremio debe paralizarse, por tener preferencia un procedimiento judicial de ejecución (art. 164). Tal y como contemplaba el art. 129 de la LGT/1963, las reglas acerca de la preferencia son distintas según que el proceso judicial sea de ejecución singular o universal. En el primer caso, no se introduce novedad alguna, de manera que el procedimiento de apremio es preferente cuando el embargo practicado sea más antiguo. En el segundo, sí se han introducido modificaciones de importancia. Así, el momento homogéneo a tener en cuenta en el procedimiento de apremio no es, como en la regulación anterior, el de la práctica del embargo a través de diligencia, sino que se acude a la providencia de apremio. Es decir, se anticipa, con mucho, el momento a partir del que la Administración tributaria tiene preferencia sobre el órgano judicial para proseguir la ejecución. Además, la LGT se refiere a que la providencia de apremio se haya dictado. Entendemos que dicho término debe interpretarse como sinónimo de su efectiva notificación al deudor, aunque mucho nos tememos que la práctica administrativa entienda que basta con su emisión. De esta forma, se pierde toda posibilidad de verificar la regularidad de la actuación administrativa.

Esta medida, además, no sólo produce efectos temporales, sino también de orden material. Con la regulación anterior, la preferencia en la ejecución sólo afectaba a los bienes que ya hubiesen sido embargados, de manera que si éstos no cubrían el importe de la deuda, la Administración debía aguardar a la finalización del proceso concursal para proseguir el procedimiento de cobro. Bajo la nueva regulación, la preferencia se gana respecto de la deuda apremiada, pudiéndose embargar todos los bienes necesarios para su cobro.

Estas previsiones suponen un privilegio excesivo de la Hacienda Pública, que no sólo va en perjuicio del obligado tributario, sino, lo que es mucho peor, del resto de acreedores, que pueden ver absolutamente frustradas sus posibilidades de cobro como consecuencia de la intervención de la Administración tributaria.

Para finalizar, se introduce otra novedad para los posibles convenios particulares que pueda suscribir la Hacienda voluntariamente, ya que el carácter privilegiado de su crédito le otorga derecho de abstención. Consiste en que dicho convenio particular no puede otorgar al obligado condiciones más favorables de pago que las recogidas en el convenio que ponga fin al proceso concursal. Por ello mismo, dicho convenio no es posible si no se obtiene uno previo en el procedimiento judicial.

La suspensión del procedimiento de apremio y las tercerías se desarrollan en idénticos términos a los arts. 135 y 136 de la LGT/1963 (art. 165). El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas. No obstante, el art. 165.2 de la LGT prevé un supuesto particular de suspensión del procedimiento de apremio. Así, dispone que éste se suspenderá inmediatamente y sin necesidad de prestar



garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.

En los casos en los que un tercero pretenda el levantamiento de los bienes embargados, por entender que le pertenece el dominio de los mismos -tercería de dominio- o que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia -tercería de mejor derecho-, deberá ejercitar sus derechos, en primera instancia, ante la Administración tributaria. Según el art. 165.4 de la LGT, tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes o derechos controvertidos. Si la tercería es de mejor derecho -art. 165.5- proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.

El art. 166 de la LGT constituye una novedad importante, que regula dos manifestaciones expresas del principio de *favor actii* en el procedimiento de apremio. De un lado, se prevé, como ya se deduce de la legislación administrativa general, que la nulidad de un determinado acto dictado en el curso del procedimiento no determina la de los demás que no incurran en idéntico vicio. Esta previsión, no obstante, debe interpretarse de forma conjunta con el art. 64 de la LRJ-PAC, de manera que la intransmisibilidad del motivo de nulidad sólo se produce si los demás actos son independientes del declarado nulo.

De otro lado, se señala que las actuaciones de embargo de la cuota y las sanciones son válidas aunque se anulen los recargos u otros componentes de la deuda accesorios de aquellas prestaciones. En sentido contrario, la anulación de cuotas y sanciones supone la retroacción de todas las actuaciones de ejecución realizadas.

B. Fases del procedimiento de apremio.

a) Inicio.

El procedimiento se inicia mediante la notificación de la providencia de apremio, tal y como sucede hasta el momento. El art. 167.1 de la LGT se ocupa de especificar el triple contenido que se atribuye a este acto administrativo. En primer lugar, como ya hemos visto, implica la puesta en marcha del procedimiento de cobro forzoso de las deudas tributarias, constituyendo un título ejecutivo equiparado a las sentencias judiciales. En segundo lugar, tiene un contenido liquidatorio, ya que la providencia identifica la deuda pendiente e incorpora la liquidación de los recargos del período ejecutivo. Por último, constituye un requerimiento para que el obligado proceda al pago de la deuda en los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT.

Por lo que se refiere a la oposición a la vía de apremio, el art. 167.3 de la LGT contiene alguna novedad relevante. El art. 138 de la LGT/1963 regulaba, conjuntamente, todos los motivos de oposición a la vía de apremio. El nuevo texto legal, sin embargo, ha optado por segregar el listado, distinguiendo entre causas que pueden alegarse frente a la providencia de apremio y motivos que pueden oponerse a la diligencia de embargo. Por ello, ha desaparecido en el primero de los listados, la falta de notificación de la providencia de apremio, puesto que se parte de que ésta está notificada y el obligado interpone recurso frente a la misma. Simultáneamente, se



incluye un motivo nuevo, muy acertado, como es el error en el contenido de la providencia, siempre que impida la identificación del deudor o de la deuda.

En cuanto a la oposición a la diligencia de embargo –art. 170-, se incluye aquí la falta de notificación de la providencia de apremio. Además, se añade un motivo nuevo, que en la regulación anterior sólo se deducía de manera implícita: el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo. Así sucede, por ejemplo, cuando se pretende ejecutar un bien inembargable.

De acuerdo con estas ideas, la lista de motivos de oposición a la providencia de apremio es la siguiente:

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- Falta de notificación de la liquidación.
- Anulación de la liquidación.
- Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

b) Desarrollo.

Una vez notificada la providencia de apremio y tal y como ya hemos señalado, el obligado puede hacer efectivo el pago en los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT. Como es lógico, ello supone la finalización del procedimiento de apremio. En caso contrario, se procederá al embargo de los bienes, advertencia que debe incluirse en la notificación de la providencia.

En materia de práctica y orden de los embargos, la regla general consiste en ejecutar, en primer lugar, las garantías aportadas por el obligado, si es que existen, claro está. No obstante, el art. 168 permite a la Administración optar por ejecutar otros bienes con carácter previo a las garantías siempre que éstas no sean proporcionadas o así lo solicite el obligado señalando bienes suficientes.

En cuanto a los criterios para determinar el orden de los bienes a embargar, sólo hay que destacar la introducción de uno adicional al que se recurre a falta de acuerdo entre Administración y contribuyente y antes de hacer uso del orden previsto por la norma. Consiste en embargar los bienes teniendo en cuenta su facilidad de enajenación y su menor onerosidad para el obligado. Si este criterio resulta de difícil o imposible aplicación, la propia Ley se ocupa de establecer el siguiente orden de embargo supletorio:

- Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- Sueldos, salarios y pensiones.
- Bienes inmuebles.
- Establecimientos mercantiles o industriales.
- Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- Frutos y rentas de toda especie.
- Bienes muebles y semovientes.



- Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

Como advierte el propio art. 169 de la LGT, los embargos deben practicarse siempre con respeto al principio de proporcionalidad. Dicho principio puede dar lugar, añadimos nosotros, a que la Administración se vea obligada a alterar el orden de embargo señalado, siempre que la traba de la categoría de bienes de que se trate suponga un perjuicio excesivo para el obligado. El juicio de proporcionalidad deberá realizarse tomando en consideración diferentes factores, pero los determinantes serán el valor de los bienes a embargar y el importe de la deuda.

El art. 169.4 de la LGT regula, de forma expresa, una manifestación concreta del principio de proporcionalidad. Así, siempre se embargarán en último lugar aquellos bienes cuya traba exija la entrada en el domicilio del deudor.

Como es lógico, el art. 169.5 de la LGT proclama la imposibilidad de trabar los bienes que tienen la consideración de inembargables. El supuesto de mayor importancia es el de los salarios, respecto de los que la Ley –art. 171- formula dos reglas. De un lado, se aplican a las cuentas bancarias donde se ingresen las mismas limitaciones de traba que la Ley impone para los salarios. De otro lado, dicho régimen sólo se aplica al importe ingresado en la cuenta bancaria en concepto de salario en el mismo mes que se practica el embargo o, en su defecto, en el mes anterior. En cualquier caso, esta regulación supone un avance importante respecto de la regulación anterior, donde se obligaba al deudor a invocar el embargo de salarios para conseguir el levantamiento de la traba. El nuevo texto legal, por el contrario, impone a la Administración el deber de verificar que dicho embargo no llegue a producirse.

Cada actuación de embargo se documenta en una diligencia, que debe ser objeto de notificación. La nueva Ley ha suprimido la providencia de embargo, que era un acto interno de la Administración, que no se notificaba a los obligados, y por el que se ordenaba el embargo de los bienes y derechos del deudor. Las diligencias de embargo deben notificarse al propio obligado tributario y a su cónyuge en caso de que sean gananciales, así como a los terceros poseedores o depositarios de los bienes.

Existen algunas normas especiales atendiendo a la naturaleza de los bienes a embargar:

- Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en aquel. A estos efectos, el órgano de recaudación expedirá el oportuno mandamiento, que tiene el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera (art. 170.2).

- Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, la Ley permite a la Administración designar a un funcionario que ejerza de administrador o fiscalice los actos de la empresa. Esta potestad sólo puede utilizarse si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad puede perjudicar la solvencia del obligado tributario (art. 170.5 de la LGT).



- El embargo de bienes y derechos depositados en entidades de crédito debe observar tres reglas. En primer lugar, la diligencia de embargo debe identificar los bienes a embargar. En segundo lugar y como excepción, el embargo puede extenderse, sin necesidad de identificación previa, a todos los bienes o derechos existentes en la oficina de que se trate. Por último, si los bienes o derechos no son homogéneos o su valor excede de la deuda, el órgano de recaudación deberá precisar el orden del embargo.

Los motivos de oposición a la diligencia de embargo son los siguientes (art. 170.3):

- Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Falta de notificación de la providencia de apremio.
- Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley.
- Suspensión del procedimiento de recaudación.

Por lo que se refiere a la valoración de los bienes embargados, la LGT guarda absoluto silencio. El art. 93 del PRGR señala que dicha valoración debe efectuarse a precios de mercado, bien directamente por la misma Administración o por empresas especializadas. Dicha valoración se notificará al obligado, que tiene la posibilidad de formular tasación pericial contradictoria. Si entre las dos valoraciones no existe una diferencia superior al 20 por 100 de la de menor importe, se tomará la tasación más alta. En caso contrario, se designará un tercer perito, cuya valoración debe situarse entre los límites de las efectuadas anteriormente y será la definitivamente aplicable.

En materia de enajenación de los bienes embargados (art. 172) se reproducen parte de los preceptos del RGR/1990. Asimismo, se recoge la prohibición de enajenar bienes mientras la liquidación que se ejecuta no sea firme, en los mismos términos del art. 31.2 de la LDGC. Por lo demás, se nos recuerda que el acuerdo de enajenación de los bienes sólo puede impugnarse cuando, de conformidad con el art. 112.3, se haya seguido el procedimiento sin notificárselo al interesado, al haber incomparecido éste en la primera notificación que se le dirigió. Siendo así, los motivos de oposición que pueden esgrimirse frente al acuerdo de enajenación son los mismos que pueden emplearse ante la diligencia de embargo.

El procedimiento de apremio finaliza por pago o cualquier otra causa de extinción o por ser declarado el crédito como incobrable. No resulta de aplicación la caducidad, ya que se trata del único procedimiento que no tiene plazo prefijado para su terminación (art. 173).

5.9. Procedimiento frente a responsables y sucesores.

5.9.1. Procedimiento frente a responsables.

Deben distinguirse tres momentos diferentes en el procedimiento de exigencia de responsabilidad. En primer lugar, el nacimiento de la obligación del responsable. En segundo lugar, la declaración de la responsabilidad. Por último, el requerimiento de pago al responsable. En las líneas que siguen a continuación nos vamos a ocupar de los dos últimos, que son los procedimientos regulados en los arts. 174 a 176 de la LGT.



A. La declaración de responsabilidad.

a) La necesidad de un acto declarativo de la responsabilidad: su carácter de acto de liquidación.

El nacimiento de la obligación del responsable tiene lugar en el momento en que, habiendo ya surgido la obligación principal, aquél realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sin embargo, como acabamos de señalar, ello no es suficiente para exigir la deuda al responsable. Para que esto ocurra, es necesario el cumplimiento de dos requisitos adicionales. Así, es preciso un acto administrativo de declaración de responsabilidad. En este sentido, el art. 37.4 de la LGT/1963 establecía que *"en todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance"*. De forma similar, el art. 41.5 de la LGT dispone que *"salvo que una norma con rango de Ley establezca otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión"*.

Puede afirmarse que el acto administrativo anterior se asemeja, en ciertos aspectos, a una auténtica liquidación. Así, el art. 174.4 de la LGT obliga a que se notifiquen al responsable las liquidaciones a las que alcanza su responsabilidad. ¿Qué sentido tiene esta expresión? A primera vista y dado que al responsable se le permite impugnar tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad como las liquidaciones practicadas al deudor principal –con el matiz que luego veremos–, puede pensarse que esta referencia alude, exclusivamente, a estas últimas. De esta forma se hace posible que el responsable ejercite tales derechos, muy especialmente el de interponer recursos y reclamaciones frente a dichas liquidaciones. Siendo esto cierto, también es preciso tener en cuenta que, por aplicación del art. 41.3 de la LGT, no todos los elementos de la deuda exigible al deudor principal van a poder ser reclamados al responsable. Por el contrario, deben excluirse, al menos, las sanciones –salvo los supuestos en que expresamente se exigen–, intereses de demora devengados durante el período ejecutivo y los recargos originados en el mismo. Por tanto, puede afirmarse que el acto por el que se declara la responsabilidad no puede limitarse a *"trasladar"* la liquidación del deudor principal, sino que, además, debe determinar la concreta deuda exigible al responsable. En este sentido, puede afirmarse que nos encontramos ante un acto de liquidación.

Por otra parte, tal y como señala nuestra doctrina, el acto de liquidación no consiste sólo en determinar la existencia y cuantía de la deuda, sino también en fijar el obligado a satisfacerla. De donde deduce que al derivar la acción frente al responsable, se está ejerciendo el derecho a determinar la deuda tributaria.

La idea de que la declaración de responsabilidad constituye una auténtica liquidación aparece reforzada bajo la actual LGT. Así, su art. 174.5 señala, con confusa redacción, que, pese a que el responsable puede impugnar tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad como las propias liquidaciones, no es posible que, *"como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la*



obligación del responsable”. Es decir, este recurso aprovecha al responsable pero no al deudor principal que hubiera dejado firme su liquidación. De esta manera se deja muy claro, a nuestro juicio, que nos encontramos ante dos liquidaciones diferenciadas: la del responsable, que puede ser impugnada por dicho sujeto y la del sujeto pasivo, cuya independencia y firmeza impide que se vea afectada por tal recurso.

La argumentación anterior pone de manifiesto la deficiente sistemática de la LGT en este aspecto, incluyendo este procedimiento entre los de recaudación. Por el contrario, nos encontramos ante un procedimiento que forma parte de la gestión tributaria, con independencia de que se atribuya la competencia a dichos órganos, a los de inspección o, como sucede, a los de recaudación.

b) Órgano competente para declarar la responsabilidad.

Frente a lo que sucedía bajo la anterior Ley, la nueva LGT se ha preocupado de expresar con claridad la competencia para dictar el acto de declaración de responsabilidad. Así, el art. 174.2 prevé, como regla general, la competencia del órgano de recaudación. No obstante, tratándose de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se produce con anterioridad al vencimiento del período voluntario, la competencia se atribuye al órgano liquidador. Es decir, al órgano de gestión si se trata de actuaciones de verificación o comprobación limitada o al de inspección, en otro caso.

c) Momento en que se efectúa la declaración de responsabilidad.

El art. 174.1 de la LGT, por su parte, prevé de manera expresa la posibilidad de que la responsabilidad sea declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación.

Esta previsión, como puede observarse, reitera nuestra idea de que no nos encontramos ante un procedimiento de recaudación. En los últimos tiempos lo usual ha sido que las declaraciones de responsabilidad se efectúen por los órganos de recaudación y una vez iniciado o, incluso, concluido el procedimiento de apremio frente al obligado principal. Ello se debe a que dichas declaraciones sólo se han percibido como necesarias desde la constatación de la dificultad o imposibilidad de cobro frente al deudor principal. Pero no tiene por qué ser así. Nada impide e, incluso, es deseable, que la declaración se efectúe desde el mismo momento en que, una vez liquidada la deuda, concurra su presupuesto de hecho. De esta manera, se contribuye a la seguridad jurídica de esta categoría de obligados, muy maltrecha cuando la declaración de responsabilidad se produce mucho tiempo después de haber cesado la situación en que tuvo su origen. Cuestión distinta es que, una vez efectuada la declaración, la exigencia de pago se realice, como veremos, en un momento posterior y siempre, como mínimo, una vez transcurrido el período voluntario de pago.

La regulación expresa de esta materia en la LGT constituye, a nuestro entender, un acierto. No tanto porque introduzca novedad alguna, que creemos que no, sino, sobre todo, porque puede contribuir a modificar la práctica administrativa seguida hasta el momento. En cualquier caso, debe señalarse que para el caso del responsable subsidiario, la situación no está tan clara, ya que el art. 176 de la LGT, aparentemente, establece una excepción a la regla general formulada en el precepto que ahora examinamos. Esta cuestión será examinada más adelante, pero podemos ya adelantar



que, a nuestro juicio, dicha excepción no existe. Tan sólo puede apreciarse una defectuosa redacción de la norma.

d) La audiencia al responsable.

La declaración de responsabilidad exige que se otorgue audiencia al interesado. Este trámite se desarrollará con arreglo a lo prevenido en el art. 84 de la LRJ-PAC. De conformidad con el mismo, la audiencia habrá de realizarse en los momentos finales del procedimiento. En concreto, una vez que se haya instruido el procedimiento e "*inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución*" (art. 84.1 de la LRJ-PAC). Será preciso que los expedientes se pongan de manifiesto a los interesados, quienes dispondrán de un plazo no inferior a diez días ni superior a quince para alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes (arts. 84.2 de la LRJ-PAC y 99.8 de la LGT).

Por su parte, el art. 174.3 de la LGT señala, expresamente, que este trámite de audiencia no excluye el derecho que asiste a los supuestos responsables a formular alegaciones y a aportar documentación con anterioridad al mismo.

e) Contenido de la declaración de responsabilidad.

De conformidad con el art. 174.4 de la LGT, el acto de declaración de responsabilidad debe ser notificado a los responsables, con el siguiente contenido:

- Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza.

Como puede observarse, se trata de la mínima exigencia de motivación del acto, que obliga a expresar cuáles son las razones fácticas y jurídicas que determinan el nacimiento de la responsabilidad, así como los componentes de la deuda a los que se extiende.

- Medios de impugnación, órgano ante el que deben interponerse y plazo.

- Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Este último requisito pone de manifiesto la práctica administrativa seguida hasta el momento, que llega a contagiarse, incluso, al legislador. Esta mención sólo podrá incluirse en aquellos casos en que, como viene siendo norma general, la responsabilidad se declara cuando ya es posible exigir el pago a este tipo de obligados. Pero no es posible conocer el plazo de pago si, como permite la propia Ley, dicha declaración tiene lugar en un momento anterior. Por tanto, en tales situaciones no podrá incluirse esta mención.

f) La impugnación de la declaración de responsabilidad.

Bajo la vigencia de la LGT/1963, su art. 37.4 otorgaba al responsable los mismos derechos que al deudor principal desde el momento de su declaración. Dicha previsión implicaba dos consecuencias muy importantes. De un lado, el responsable



podía impugnar la declaración de responsabilidad tanto por motivos atinentes a la realización de su presupuesto de hecho como por razones que afectaran a la liquidación. De otro lado, si el recurso del responsable prosperaba por entenderse improcedente la liquidación, el fallo aprovechaba al deudor principal, incluso aunque la hubiera dejado firme. Esta segunda consecuencia también se derivaba de la propia concepción -sostenida por Administración y jurisprudencia- de la declaración de responsabilidad, como acto que se limitaba a trasladar al responsable la misma liquidación exigida al deudor principal. Existiendo un solo acto administrativo de liquidación, su anulación debía beneficiar a todos sus destinatarios.

La situación descrita se ha alterado con la entrada en vigor de la nueva Ley. Ya hemos señalado cómo, a nuestro juicio, no puede dudarse ya –creemos que antes tampoco- de la naturaleza liquidatoria de la declaración de responsabilidad. Siendo así, en estas situaciones nos encontramos con dos liquidaciones, la del deudor principal y la del responsable. Por ello mismo, el art. 174.5 de la LGT señala que este último sujeto puede impugnar la declaración por cualquier clase de motivos, ya afecten a la realización o no del presupuesto de hecho, ya se refieran a la legalidad de la liquidación practicada. Ahora bien, siendo una liquidación distinta de la practicada al deudor principal, la estimación del recurso no determina la anulación de esta última si ya ganó firmeza. Este es el cambio fundamental que se ha introducido: en caso de que el deudor principal no impugne en plazo su liquidación, el recurso del responsable, en caso de ser estimado, no determina la anulación de aquélla. Cuestión distinta es que, dependiendo de la gravedad del vicio padecido por el acto, el obligado principal pueda impulsar alguno de los procedimientos de revisión de oficio.

B. La exigencia del pago al responsable.

Por último, como ya dijimos, es necesario que, una vez declarada la responsabilidad y su extensión, se requiera el pago al responsable.

a) Responsables solidarios.

El art. 175 de la LGT, relativo a los responsables solidarios, prevé, siguiendo lo dispuesto con carácter general en el 174, la posibilidad de que el acto de declaración de responsabilidad se haya dictado o no antes de la finalización del plazo voluntario de pago. En el primer caso, basta con requerir el pago al responsable una vez finalizado tal período. En los demás supuestos, la declaración de responsabilidad y el requerimiento de pago se realizarán en aquel momento de forma simultánea.

b) Responsables subsidiarios.

Sin embargo, para el caso del responsable subsidiario el art. 176 señala que *“una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”*. Por tanto, parece que, para esta clase de responsables, la declaración sólo puede tener lugar una vez producida la falencia de los demás deudores y siempre va a ser simultánea al requerimiento de pago. Sin embargo, dicha conclusión se compadece mal con la regla general enunciada en el art. 174.1 que, como vimos, admite la declaración de responsabilidad en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o presentación de la autoliquidación.



No obstante, podría argumentarse que lo previsto en el art. 176 constituye una excepción autorizada por el propio art. 174.1, ya que este precepto establece una regla general y una posible salvedad a la misma. La regla general consiste en que la responsabilidad puede declararse en cualquier momento posterior a la liquidación o autoliquidación y la posible excepción se dará en caso de que “*la Ley disponga otra cosa*”. Por tanto, puede entenderse que el art. 176 es un ejemplo de una excepción: tratándose de responsables subsidiarios la declaración no puede efectuarse en cualquier momento, sino sólo tras la declaración de fallido de los demás obligados.

A nuestro juicio, sin embargo, existen dos argumentos que nos permiten sostener una interpretación diferente. De un lado, es preciso tener en cuenta que esta norma no es sino la reproducción de un precepto de la normativa reglamentaria dictada bajo la vigencia de la LGT/1963, que no especificaba el momento en que podía efectuarse la declaración de responsabilidad. Ante este silencio de la Ley, la norma reglamentaria no vino a hacer otra cosa que recoger la práctica administrativa habitual, como era la realización conjunta de la declaración de responsabilidad y la exigencia del pago una vez producida la falencia de los deudores principales. Esta situación ha sido trasladada, miméticamente, al art. 176 de la LGT, mediante la mera elevación de rango del precepto. Pero sin tener en cuenta que la norma ahora incorporada, interpretada literalmente, constituye un elemento extravagante dentro del régimen general de responsabilidad previsto por el art. 174.

De otro lado, no puede olvidarse que los arts. 175 y 176 se limitan a precisar el momento en que puede requerirse el pago a los responsables, según sean solidarios o subsidiarios, mientras que la declaración de responsabilidad se encuentra regulada, en exclusiva, en el art. 174. Así lo indican las propias rúbricas de cada uno de estos preceptos. Por ello, creemos que el art. 176 adolece, simplemente, de un defecto de redacción, de manera que no pretende imponer, necesariamente, que la declaración de responsabilidad se efectúe tras la declaración de fallido del resto de deudores. Tan sólo quiere expresar que sólo en este momento puede producirse la exigencia de pago al responsable subsidiario.

Aclarado lo anterior, es preciso que nos detengamos, siquiera sea brevemente, en el examen del art. 120 del PRGR, ya que, en caso de aprobarse en sus actuales términos, constituye una disminución de garantías importante y, a nuestro juicio, una vulneración del art. 176 de la LGT. Ello ya que la norma que pretende introducirse permite que la exigencia de pago al responsable subsidiario se produzca en los casos de insolvencia parcial de los obligados principales y sin que se conozca exactamente el importe de la deuda a exigir. Dicho con otras palabras, permite que el órgano de recaudación, una vez apreciado que el patrimonio del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios no permite cubrir el importe completo de la deuda, se dirija ya contra los responsables subsidiarios. Esta derivación, por tanto, se realizará por la cuantía que, de modo aproximado y a juicio del órgano de recaudación, se estime que no va a poder ser satisfecha con el patrimonio de aquellos deudores.

A nuestro juicio, cuando el art. 176 de la LGT exige la falencia del deudor principal y de los responsables solidarios, no impone, necesariamente, que se trate de una insolvencia total. Pero, por el contrario, sí exige que se trate una insolvencia –total o parcial- cierta y cuantificada de modo exacto. Es decir, que se haya realizado todo el



patrimonio de estos sujetos, no siendo suficiente para cubrir la totalidad de la deuda. Sólo a partir de este momento se puede exigir el pago al responsable. Por ello, el art. 120 del PRGR contradice la norma legal que pretende desarrollar y sin que dicha vulneración pueda subsanarse apelando, como hace el precepto, a los principios de subsidiariedad, proporcionalidad y prudencia en el ejercicio de la acción de cobro frente al responsable.

5.9.2 Procedimiento frente a los sucesores.

El art. 177 de la LGT viene a elevar el rango legal del art. 15 del RGR/1990 y en términos muy similares. Tan sólo existe una previsión, relativa a las deudas de las entidades disueltas y liquidadas, que nos causa cierta perplejidad. Se trata de aquélla que afirma que la Administración puede dirigirse contra uno o varios de los socios o partícipes o frente a todos, sucesiva o simultáneamente, requiriéndoles el pago. Es preciso dejar claro que esta doble posibilidad es viable en los casos en que la deuda pasa a los socios o partícipes sin limitación alguna, pero puede no serlo en las sociedades donde se limita la responsabilidad de los socios, donde suceden en la deuda pero con el límite de su cuota de liquidación. En este último supuesto, aunque los socios están solidariamente obligados, es posible que la Administración tenga que dirigirse, necesariamente, contra todos ellos, ya que el límite anterior le impedirá cobrar toda la deuda de uno solo.