

Tema 11: La aplicación de los tributos. Los procedimientos administrativos en materia tributaria: Fases. Obligación de resolver y plazos de resolución. La prueba. Notificaciones. La denuncia pública. Las liquidaciones tributarias. La consulta tributaria. La colaboración social en la aplicación de los tributos. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

De acuerdo con el **artículo 83** de la LGT la aplicación de los tributos comprende 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, o aquellas realizadas en el marco de la asistencia mutua.”

Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos

En cuanto a los órganos competentes, es el **artículo 84** el que dispone:

“La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario”.

2. LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA: FASES

2.1. Iniciación

De conformidad con el artículo 98.1 de la LGT:

“Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria”.

2.2. Desarrollo

La fase de desarrollo se regula en el artículo 99 de la LGT, en virtud del cual:

1. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.

2. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de los documentos presentados y a obtener copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente.
3. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

En relación con el lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos, el artículo 90 del RGGI establece que:

1. Las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo.
2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos. Cuando medie el consentimiento del obligado tributario, las actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad.
3. Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas.
4. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte mas apropiados de entre los previstos en los apartados 1 y 2 anteriores.

2.3. Terminación

En virtud de lo dispuesto en el artículo 100 de la LGT, pondrá fin a los procedimientos tributarios:

1. La resolución.
2. El desistimiento.
3. La renuncia al derecho en que se fundamenta la solicitud.
4. La imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas.
5. La caducidad.
6. El cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento.
7. Cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

3. OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y PLAZOS DE RESOLUCIÓN

El artículo 103 de la LGT indica que la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, salvo en los casos previstos en el apartado segundo de este artículo.

En cuanto a los plazos máximos para resolver y los efectos de la falta de resolución expresa se regulan con el artículo 104 de la LGT, el cual dispone que:

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por

una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En defecto de dicha regulación:

- En los procedimientos iniciados a instancia de parte, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.
- En los procedimientos iniciados de oficio:
 - a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
 - b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos.

Sin perjuicio de ello, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

4. LA PRUEBA

El artículo 105 establece el principio general de que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Siendo de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

1. Las pruebas o informaciones suministradas en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda, al procedimiento que corresponda.
2. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad.
3. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante la correspondiente factura.

Por otro lado, en relación al valor probatorio de las diligencias, el artículo 107 dispone:

1. Tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Por su parte, el artículo 108 dispone que:

1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.
2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.
3. La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.
4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos.

5. En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración Tributaria no pueda atribuirle a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario no justifique que procede un reparto temporal diferente.

5. NOTIFICACIONES

De acuerdo con el artículo 109 de la LGT, el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con algunas especialidades.

En relación al lugar de práctica de las notificaciones, el artículo 110 señala que:

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.
2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

En el artículo 111 se recogen las normas sobre las personas legitimadas para recibir las notificaciones, que podrán ser:

1. El obligado tributario o su representante.
2. De no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.
3. Así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios.
4. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Y cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria dispone el artículo 112 que se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado.

6. LA DENUNCIA PÚBLICA

La denuncia pública debe ser calificada como la posibilidad de colaborar o participar voluntariamente los ciudadanos con la Administración tributaria en orden a conseguir el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

Regulada en el artículo 114, se establece que:

1. Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.
2. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para acordar o bien el archivo de la denuncia o bien el inicio de 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 ni se considerará al denunciante interesado o legitimado.

7. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

En el artículo 101 de la LGT se define la liquidación tributaria como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

- A. 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.
 - b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.
- B. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de **provisionales**. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
 - b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria.
 - c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT.

En todo caso antes de dictar liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los sujetos pasivos o sus representantes para que en un plazo de entre 10 y 15 días formulen las alegaciones pertinentes.

8. LA CONSULTA TRIBUTARIA

8.1. Legitimación activa

- Los obligados tributarios.
- Los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, así como otras asociaciones y organizaciones, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

8.2. Requisitos

- Se realizarán por escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.
- Se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.
- La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos anteriormente y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración

8.3. Procedimiento y plazo para contestar

La tramitación y contestación de las consultas se regula, en desarrollo de los artículos 88 y 89 de la LGT, en el RGGI en sus artículos 65 a 68 y el plazo para contestar será de 6 meses.

8.4. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas

Se regulan en el artículo 89 de la LGT y podemos mencionar entre otros:

- La contestación tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.
- Se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación siempre que la consulta reúna todos los requisitos y no se hubiesen alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.
- No tendrán efectos vinculantes las relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

8.5. Especialidad de la materia aduanera

Por último, indicar que las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regularán, según lo dispuesto en el Código Aduanero.

8.6. Otras formas de consulta vinculante

El artículo 90 de la LGT recoge la regulación de la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles como una forma especial de consulta vinculante para la Administración sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Igualmente, en su artículo 91 recoge la regulación de los Acuerdos Previos de Valoración.

9. LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

9.1. Colaboración social

De acuerdo con el artículo 92 los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

Podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Simplificación del cumplimiento de obligaciones tributarias
- c) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.

9.2. Obligaciones de información

Se regulan en los artículos 93 a 95 bis de la LGT y 30 a 58 del RGGI.

Según el artículo 93 de la LGT, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades sin personalidad jurídica, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
- b) Aquellas entidades que realicen el cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.
- c) Las personas o entidades depositarias de bienes de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.
- d) Las autoridades, los titulares de los órganos del Estado y demás entes públicos.
- e) Los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

Con carácter específico se establece:

- a) El incumplimiento de las obligaciones de información no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos exigidos.

- b) Los funcionarios públicos estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, con las salvedades recogidas en la LGT.
- c) La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad o de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

- d) Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

10. CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

Debe tenerse en cuenta que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado y solo podrán ser cedidos en colaboraciones con otros organismos públicos, sin perjuicio de su publicidad cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, constituyendo falta disciplinaria muy grave su incumplimiento.

10.1. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias

Según el art. 95 bis: "La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando:

- a) El importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 600.000 de euros.
- b) Y dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas. En dichos listados se incluirá:

- La identificación de los deudores
 - o personas físicas: nombre, apellidos y NIF.
 - o Personas jurídicas: razón o denominación social completa y NIF.
- El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación

El deudor afectado dispondrá de un plazo de 10 días para formular alegaciones desde la recepción de la comunicación. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.