

Parte 0:
Aspectos generales
de los
procedimientos
tributarios.

Parte 0) Aspectos generales de los procedimientos tributarios.

Índice.

- La competencia.
- El concepto de domicilio fiscal.
- La obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.
- Cómputo de plazos.
- Inicio de los procedimientos tributarios.
- Desarrollo de los procedimientos tributarios.
- Terminación de los procedimientos tributarios.
- Personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas.
- Representación.
- La prueba.
- Notificaciones.
- El interés de demora (art. 26 LGT).
- Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT).
- Los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT).
- Aplicación conjunta de los artículos 26, 27 y 28 LGT.
- Autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas.
Autoliquidaciones rectificativas.
- Opciones y derechos (art. 119. 3 LGT).
- Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 31 LGT).
- Devolución de ingresos indebidos (art. 32 LGT).
- Reembolso de los costes de las garantías (art. 33 LGT).
- Métodos de determinación de la base imponible.
- Diferencia entre inadmisión y denegación.
- La prescripción y la interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

- Las obligaciones tributarias conexas.

- La preclusión.

La competencia.

Lo primero que se debe analizar a la hora de resolver un supuesto en Derecho Tributario es saber si el órgano que está realizando las actuaciones (independientemente de cuáles sean) es competente para realizarlas.

En este sentido, la regla general se encuentra en el art. 84 LGT: “*Competencia territorial en la aplicación de los tributos.*”

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.”

Por tanto, la regla general será la competencia por domicilio. Son competentes los órganos correspondientes al domicilio fiscal del obligado tributario.

Sin embargo, encontramos una excepción en el art. 59. 1 RGAT que dispone: “*Las normas de organización específica a que se refiere el artículo 84 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuirán las competencias en la aplicación de los tributos, y podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.*”

Esta excepción se encontrará principalmente en el procedimiento inspector cuando el obligado tributario cambia su domicilio fiscal como posteriormente se analiza.

También es importante destacar el segundo párrafo de este art. 59. 1 RGAT sobre obligados tributarios no residentes: “*En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, a falta de previsión en la norma de organización específica, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo.*” Este párrafo debe entenderse relacionado con el art. 47 LGT sobre la representación de las personas o entidades no residentes y con el art. 48. 2. d) LGT sobre su domicilio fiscal.

Cuando se produce un cambio de adscripción o de domicilio por parte del obligado tributario, se plantea la cuestión de qué órgano es competente para iniciar o continuar los procedimientos tributarios ya iniciados.

La regla general la marca el art. 59. 2. a) RGAT: *“Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.”*

Por tanto, serán competentes los órganos correspondientes al nuevo domicilio fiscal del obligado tributario.

Por ejemplo, María ha sido residente fiscal en Madrid desde que nació, pero a sus 30 años necesita un cambio de aires y decide mudarse a Barcelona. El órgano competente para comprobar los periodos impositivos no prescritos del IRPF de María corresponde a los órganos de gestión o de inspección de Barcelona.

¿Qué pasa si se trata de un procedimiento ya iniciado con anterioridad y el obligado tributario cambia su domicilio fiscal? En este caso, se aplica la regla del art. 59. 2. b) RGAT: *“Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.”*

Por ejemplo, se había iniciado un procedimiento de comprobación limitada a María por el IRPF de 2020. Durante la tramitación del procedimiento María se muda a Barcelona. El órgano de gestión de Madrid que estaba tramitando las actuaciones deberá remitir el expediente a los órganos de gestión de Barcelona que continuarán el procedimiento hasta su terminación.

¿Puede hacer algo el órgano de gestión de Madrid para continuar tramitando el expediente? Sí, tal y como se especifica en el último párrafo del art. 59. 2 RGAT: *“No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.”*

Es decir, el órgano de gestión de Madrid dispone del plazo de un mes desde que María comunica su cambio de residencia a Barcelona para iniciar un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal (arts. 148 a 152 RGAT que se analiza en la Parte 7: Procedimientos de gestión tributaria).

En ese caso, el órgano de gestión de Madrid puede continuar tramitando el procedimiento de comprobación limitada iniciado anteriormente. Hay que destacar que se trata de dos procedimientos distintos, por lo que se puede resolver el procedimiento de comprobación limitada aunque no se haya resuelto aún el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

En caso de que se resolviera primero el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y la resolución confirmara el cambio de domicilio de María a Barcelona, entonces el órgano de gestión de Madrid deberá remitir el expediente a los órganos de gestión de Barcelona.

Sin embargo, como se ha señalado anteriormente, existe una excepción para el procedimiento inspector y el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, que se contiene en el art. 59. 3 RGAT: *“Lo dispuesto en el apartado 2.b) anterior no será de aplicación en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que no se alterará la competencia del órgano actuante por el cambio de domicilio fiscal, si dicho criterio es el que determina la competencia del órgano, o cambio de adscripción respecto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación de dicho cambio. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.”*

Por tanto, el órgano inspector que inicia el procedimiento será siempre el competente. En el caso de María, se inicia un procedimiento inspector en lugar de un procedimiento de comprobación limitada. El órgano inspector de Madrid será siempre el competente, a pesar de que María cambie su domicilio fiscal a Barcelona después de haber iniciado el procedimiento.

El concepto de domicilio fiscal.

Es uno de los conceptos básicos y fundamentales en Derecho Tributario y no debe confundirse con otros conceptos distintos como el de domicilio constitucionalmente protegido ya que conllevan diferentes implicaciones jurídicas. Este último se analiza profundamente en la Parte 2: Actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.

Por lo que se refiere al domicilio fiscal, el art. 48 LGT dispone: “1. *El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.*

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.”

Los apartados 3 y 4 se analizan en el siguiente apartado sobre la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

La importancia del domicilio fiscal radica principalmente a efectos de realizar de una forma adecuada las notificaciones al obligado tributario, reguladas en los arts. 109 a 112 LGT y que se

analizan más adelante. Por otra parte, el hecho de localizar correctamente el domicilio fiscal del obligado tributario también es importante en relación con la determinación del órgano competente para iniciar o tramitar el procedimiento de aplicación de los tributos, debiéndose poner en relación con lo expuesto en el apartado anterior.

Respecto al domicilio fiscal de las personas físicas, de acuerdo con la redacción del art. 48. 2. a) LGT se encuentran las siguientes posibilidades:

- Si se trata de una persona física que no ejerce actividades económicas, su domicilio fiscal será el lugar en el que resida habitualmente.
- Si se trata de una persona física que ejerce actividades económicas, es decir, un autónomo o trabajador por cuenta propia, el domicilio fiscal no coincide con el lugar de la residencia habitual. Será el lugar en el que efectivamente esté centralizada la gestión administrativa y dirección de la actividad desarrollada, o en su defecto, el lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

Por ejemplo, se quiere notificar el inicio de un procedimiento de comprobación limitada a Ticio que tiene por objeto el concepto rendimiento de las actividades económicas correspondiente al IRPF 2019. Se conoce que Ticio es trabajador por cuenta propia que tiene por actividad el minado de criptomonedas. Para el ejercicio de su actividad tiene alquilado un local en la Calle Valverde en Madrid. También se conoce que Ticio es propietario de una nave industrial a las afueras de Madrid en la que tiene ordenadores muy potentes ya que el minado de criptomonedas exige un alto consumo energético.

Por tanto, la Administración Tributaria puede considerar que el domicilio fiscal de Ticio es el local de la Calle Valverde siempre que en el mismo radique la gestión administrativa y dirección de su actividad. Será el lugar en el que se deberá practicar la notificación de inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Si no pudiera determinarse que en dicho lugar radica la gestión administrativa y dirección de la actividad de Ticio, no se procede a efectuar la notificación en dicho local ni en la residencia habitual de Ticio, sino en el lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado. En este caso, el domicilio fiscal de Ticio será la nave industrial en la que se encuentran los ordenadores, que constituyen el mayor valor del inmovilizado de la actividad, siendo el lugar en el que se deberá practicar la notificación de inicio del procedimiento¹.

¹ Dado que la actividad de Ticio consiste en el minado de criptomonedas, las criptomonedas se habrán considerado contablemente como existencias y no como inmovilizado intangible de acuerdo con la Consulta nº 4 del BOICAC 120 de Diciembre de 2019.

Respecto al domicilio fiscal de las personas jurídicas, de acuerdo con la redacción del art. 48. 2.

b) LGT se encuentran las siguientes posibilidades:

- El domicilio social como regla general. No obstante, será necesario que en el domicilio social esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- Si en el domicilio social no está efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios se atiende al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.
- Si no puede determinarse el lugar en el que está efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios, se atiende al lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

Por ejemplo, se quiere notificar el inicio de un procedimiento inspector a la Fundación Bancaria X que tiene por objeto comprobar la deducción del art. 24 LIS del año 2020. Se conoce que dicha fundación bancaria tiene su domicilio social en la ciudad de Santander a efectos simbólicos, ya que la dirección de toda su actividad se realiza desde la Ciudad Financiera que radica a las afueras de Madrid. No obstante, se conoce que todas las obras de arte y piezas museísticas que constituyen el activo de la fundación se encuentran en un almacén en Badalona, provincia de Barcelona. Se pregunta, ¿cuál es el órgano competente para iniciar el procedimiento?

De acuerdo con el art. 84 LGT el órgano competente será el que corresponda al domicilio fiscal del obligado tributario. Por su parte, el art. 48. 2. b) LGT aclara la cuestión del domicilio fiscal de las personas jurídicas. En este caso, no se puede considerar como domicilio fiscal de la Fundación Bancaria X el domicilio social de la ciudad de Santander ya que en el mismo no radica la gestión administrativa y dirección de sus negocios. Por tanto, el domicilio fiscal de dicha fundación se encontrará en la Ciudad Financiera de Madrid, lugar en el que está efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios. En conclusión, serán competentes los órganos de inspección de Madrid.

En caso de que no se pudiera determinar el lugar en el que está efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios, por ejemplo, porque se conozca la existencia de lugares dispares desde los que se toman decisiones vitales para la gestión y dirección de la fundación, entonces el domicilio fiscal de la Fundación Bancaria X será el almacén de la ciudad de Badalona, lugar en el que radica el mayor valor del inmovilizado. En consecuencia serán competentes los órganos de inspección de dicho municipio.

La obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

Directamente relacionado con lo analizado anteriormente, cabe destacar que todos los obligados tributarios tienen la obligación de comunicar su domicilio fiscal y los cambios que se produzcan en el mismo, tal y como establece el art. 48. 3 LGT: *“Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.”*

Se ha de tener especial cuidado con la literalidad del artículo que especifica *“pero ello no impedirá”*, por lo que se establece una habilitación legal que tiene su desarrollo reglamentario en el RGAT y se aplican las reglas ya analizadas del art. 59 RGAT.

El desarrollo reglamentario al que se refiere la primera parte de este art. 48. 3 LGT se encuentra en el art. 17 RGAT: *“1. Las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, establecida en el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el plazo de un mes a partir del momento en que produzca dicho cambio.*

En el ámbito de competencias del Estado dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación regulada en el artículo 10 de este reglamento.

2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el

correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

3. La comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria.”

Se ha de atender principalmente a los plazos especificados en los puntos 1 y 2.

En primer lugar, ¿quién debe figurar en el censo de empresarios, profesionales o retenedores? La respuesta se encuentra en la Disposición Adicional 5ª LGT.

Por tanto, personas físicas que sean empresarios, profesionales o retenedores, personas jurídicas y demás entidades, tienen que comunicar el cambio de domicilio fiscal en el plazo de 1 mes. Las personas físicas que no deban figurar en dicho censo tienen el plazo de 3 meses para comunicar el cambio de domicilio fiscal.

Sin embargo, en el caso de las personas físicas que no deban figurar en el censo de empresarios, profesionales o retenedores, se establece una excepción referida al IRPF. Si con anterioridad al vencimiento del plazo de 3 meses, finalizase el plazo de presentación de la autoliquidación por IRPF, la comunicación del cambio de domicilio fiscal debe realizarse en dicha autoliquidación.

Siguiendo con el ejemplo de María del apartado anterior: Suponiendo que por profesión es empleada y no empleadora, ni empresaria, ni profesional, decide mudarse a Barcelona el 01/05/2021. Así, dispone hasta el 01/08/2021 para cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal. No obstante, se conoce que la finalización del plazo para presentar autoliquidación correspondiente al IPRF 2020 finaliza el 30/06/2021, por lo que María deberá comunicar el cambio de domicilio fiscal en dicha autoliquidación.

Como inciso, cabe destacar que la autoliquidación por IRPF puede verse sustituida por la presentación de una comunicación de datos en caso de que el obligado tributario no tenga la obligación de presentar autoliquidación y el resultado del periodo impositivo sea a devolver de acuerdo con el art. 126 LGT que debe leerse juntamente con el art. 121 LGT.

¿Qué obligado tributario no tiene obligación de presentar autoliquidación por IRPF? La respuesta se encuentra en el art. 96. 2 y 3 LIRPF que se analiza en la Parte 6: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Continuando con el ejemplo de María, cabe recordar que si se estuviera tramitando un procedimiento de gestión tributaria (en el caso se trataba de un procedimiento de comprobación limitada), los órganos de gestión tienen el plazo de 1 mes desde la comunicación del cambio de

domicilio fiscal para iniciar el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y poder continuar tramitando el procedimiento de comprobación limitada.

A efectos de dictamen se ha de tener especial cuidado con la redacción del enunciado, ya que si se especificara que María se dedica profesionalmente a la abogacía o la importación y exportación de materias primas, por poner algunos ejemplos, el plazo de comunicar el cambio de domicilio fiscal sería de 1 mes y no de 3 meses.

Por último en este apartado, se pregunta: ¿Qué sucede en caso de que el obligado tributario no cumpliera la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal?

En ese caso se ha de atender a la infracción tributaria del art. 198 LGT: “*Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.*” Para imponer dicha infracción se debe iniciar un procedimiento sancionador, regulado en los arts. 207 a 212 LGT que se analiza en la Parte 2: Actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos².

² Aunque se haya añadido en dicha Parte 2 del manual de estudio, es importante saber que el procedimiento sancionador no es exclusivo del procedimiento inspector, sino que es el librito en el que se suele preguntar en el examen de Dictamen. Igual ocurre con el recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas del librito de recaudación.