



TEMA 7: NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: FASES. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y PLAZOS DE RESOLUCIÓN. LA PRUEBA. LAS NOTIFICACIONES. POTESTADES Y FUNCIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN.

LEGISLACIÓN

- **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **Ley 39/2015**, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- **Real Decreto 1065/2007**, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- **Ley 34/2015**, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **Ley 13/2023**, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **R.D. 249/2023**, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

opositas.com



1. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: FASES

La normativa aplicable a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos presenta el siguiente esquema, según el *artículo 97* LGT:

1.- Título III de la LGT así como las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias. El Título III se abre con un capítulo de principios generales, seguidamente se establecen las normas comunes aplicables a todos los procedimientos tributarios y finalmente se recogen las normas específicas aplicables respectivamente a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Por otro lado, las leyes propias de los diferentes tributos contienen normas reguladoras de procedimientos específicos.

2.- Normativa reglamentaria de desarrollo de las leyes indicadas en el apartado anterior.

3.- Supletoriamente, se aplicarán las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, contenidas en la 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. La Disposición Adicional Primera regula que “2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

b) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, ...

Por tanto las normas del Capítulo II del Título III establecen el esquema general común aplicable a cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, sea de gestión, inspección o recaudación.

1.1. INICIACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El *artículo 98* de la LGT prevé que las actuaciones y procedimientos tributarios se inicien:

a. de **oficio** o,

b. a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria”.

El *artículo 99* de la LGT dispone el. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios:

“1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.

2. 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



recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración Tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.

Iniciación de oficio

La iniciación de oficio se produce en numerosos procedimientos, en particular, en los de verificación y en los de comprobación. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos.

La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación. Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación. En todo caso, el inicio mediante propuesta de liquidación únicamente podrá ser en aquellos casos en los que la Administración disponga de los datos necesarios para cuantificar la deuda, sino tendrá que emitir el correspondiente requerimiento.

El apartado 3 del artículo 87 del RGAT dispone que la comunicación de inicio contendrá, cuando proceda:

- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento, indicando expresamente las obligaciones tributarias, periodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.
- c) Requerimiento que se formule y plazo para su contestación.
- d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.
- e) En su caso, propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria. Se concederá al obligado tributario un plazo de 10 días para formular alegaciones.
- f) En su caso, indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos cuando dicha finalización derive de la comunicación de inicio.

Salvo en los casos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo de 10 días a partir de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida o la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.

Continúa el citado el citado artículo 87 del RGAT regulando en su punto 5 que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.



o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo sin más trámite.

Las recepciones a través de medios y técnicas electrónicos, informáticos y telemáticos serán provisionales a resultados de su procesamiento, requiriéndose la subsanación de defectos cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas en la normativa aplicable.

En cuanto al lugar de presentación de los documentos, debe acudirse igualmente a la normativa administrativa general, a falta de disposición expresa. En este aspecto los artículos 14 y 16 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común regula la forma y lugares de presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones que presenten los ciudadanos: registros de órganos administrativos, correos, etc.

Subsanación (artículo 89 del RGAT)

Si el documento de iniciación no reúne los requisitos que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo anterior y los exigidos, en su caso, por la normativa específica aplicable, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo sin más trámite.

Todas las recepciones por medios y técnicas electrónicos, informáticos y telemáticos serán provisionales a resultados de su procesamiento. Cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas por la normativa aplicable, se requerirá al declarante para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca. Transcurrido dicho plazo sin haber atendido el requerimiento, de persistir anomalías que impidan a la Administración tributaria el conocimiento de los datos, se le tendrá, en su caso, por desistido de su petición o por no cumplida la obligación correspondiente y se procederá al archivo sin más trámite.

Cuando los requerimientos de subsanación a que se refieren los apartados anteriores hayan sido atendidos en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, deberá notificarse el archivo.

1.2. TRAMITACIÓN DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Derechos de los obligados tributarios en la tramitación del procedimiento

El artículo 99 de la LGT regula los criterios generales a seguir en la tramitación de los procedimientos tributarios y recoge los derechos que los obligados tributarios pueden ejercer durante su tramitación.

En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en la ley. El artículo 34 k) LGT recoge el derecho de los



discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado.

El artículo 91 del RGAT regula la ampliación de los plazos de tramitación del procedimiento. La ampliación de los plazos concedidos para el cumplimiento de los trámites podrá concederse por una sola vez a petición de los obligados tributarios por un periodo que no exceda de la mitad de dichos plazos.

La solicitud de ampliación deberá presentarse con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo, justificando la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen. La ampliación de plazos no podrá perjudicar derechos de terceros.

Una vez presentada en plazo la solicitud de ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización de ese plazo inicial.

Cuando se requiera la comparecencia del obligado tributario en lugar, día y hora determinados, podrá este solicitar un aplazamiento cuando justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el día señalado. La solicitud deberá presentarse, en general, dentro de los tres días siguientes a la notificación del requerimiento, salvo que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca con posterioridad. En estos casos se señalará nueva fecha para la comparecencia.

Los acuerdos de concesión o denegación de la ampliación de plazos o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación.

Cuando se requiera la aportación de datos, informes, antecedentes y justificantes a un obligado tributario que está siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento. No obstante, 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.

Los obligados tributarios que sean parte en un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado de tramitación del mismo. Asimismo tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas. Podrán obtener copia de las declaraciones por ellos presentadas y copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa 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. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.



1.3. TERMINACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El *artículo 100* de la LGT regula la terminación de los procedimientos tributarios. En el mismo se dispone que pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

Sin duda, la resolución es la forma normal de terminación del procedimiento dada la obligación de resolver que se impone a la Administración y que estudiaremos posteriormente. Junto a ella recoge este artículo otras formas ya recogidas en el Derecho Administrativo común (el desistimiento, la renuncia, la imposibilidad material y la caducidad) reguladas en la Ley 39/2015 en su artículo 84, una novedosa, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento y otra residual, cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario, para abarcar especialidades que no encajen en ninguna de las formas anteriores. El mero cumplimiento de la obligación requerida se produce, por ejemplo, cuando se contesta a un requerimiento de información; en estos casos termina el procedimiento sin necesidad de manifestación expresa al efecto.

Añade el *artículo 100* de la LGT, en su apartado 2 que también tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación. Se quieren contemplar aquí los supuestos en los que el procedimiento se desenvuelve mediante técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. En estos casos la contestación final de la Administración tendrá la consideración de resolución a los efectos de interposición de recursos, como establece el artículo 96.3 de la LGT.

Las resoluciones que pongan fin al procedimiento deberán ser motivadas, con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, cuando así lo disponga la normativa vigente y, en todo caso, los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación y los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos. La resolución dictada por el órgano competente decidirá todas las cuestiones planteadas en el procedimiento y aquellas otras que se deriven de él.

La resolución deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y NIF del obligado tributario, su fecha, la identificación del órgano que la dicta, el derecho u obligación tributaria objeto del procedimiento y, en su caso, los hechos y fundamentos de derecho que la motivan.

1.4. DOCUMENTACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

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.



En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

- a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.
- b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.
- c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas.
- d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.
- e) La representación otorgada mediante declaración en comparecencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente.

En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros:

- a) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias.
- b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.
- c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de quienes puedan ser responsables solidarios o subsidiarios de la deuda y de la sanción tributaria, así como las circunstancias y antecedentes que pudieran ser determinantes de la responsabilidad.
- d) Los hechos determinantes de la iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.
- e) Los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras.
- f) Los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración.
- g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las diligencias podrán extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido. No obstante, cuando fuera posible, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributaria. Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

Las diligencias NO contendrán propuestas de liquidaciones tributarias. Los hechos y las manifestaciones contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de que se incurrió en error de hecho. El *artículo 34.q)* de la LGT reconoce el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados tributarios se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

Con carácter general, de cada diligencia se extenderán, al menos dos ejemplares, que serán firmados por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona con quien se entiendan las mismas, a la que se entregará un



2. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

La LGT define en su *artículo 101* las liquidaciones tributarias como una de las formas que puede revestir la resolución. Dispone que la liquidación tributaria es 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.

Como es lógico, la Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

Las liquidaciones, en la medida en que regularicen los datos declarados por el contribuyente, pueden dar lugar a una cuantificación de la deuda tributaria o de un crédito a favor del contribuyente. Así, pueden ser a ingresar, de supresión de la devolución o del crédito solicitado por el contribuyente, de minoración o incremento de la devolución o crédito solicitado, a devolver (por ejemplo, cuando se devuelve el importe solicitado por el contribuyente en una solicitud de devolución de ingresos indebidos). Sin embargo, aunque no existen liquidaciones provisionales “de comprobado y conforme”, el procedimiento de verificación de datos puede finalizar con una resolución en la que se declare que no procede practicar liquidación provisional (*artículo 133.1.a*) LGT), y el procedimiento de comprobación limitada puede finalizar con una resolución en la que se manifieste que no procede regularizar la situación tributaria (*artículo 139.2.d*) LGT).

2.1. CLASES DE LIQUIDACIONES

Las liquidaciones tributarias pueden ser provisionales o definitivas. La ley define las definitivas y considera provisionales todas las demás.

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. Existen, no obstante, determinados casos en los que la inspección puede practicar liquidaciones provisionales, previstos en el apartado 4 del *artículo 101* de la LGT.
- b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter”.

En todos los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

De lo anterior se deduce que las liquidaciones que dicten los órganos de gestión serán siempre provisionales. Lo son incluso, las derivadas de las actas incoadas por las Unidades de Módulos que aplican el procedimiento inspector.

Continúa el *artículo 101* de la LGT, 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



Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a) La identificación del obligado tributario.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f) Su carácter de provisional o definitiva.

Aunque la regla general sea la notificación expresa, en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. No obstante, el aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes. Así se notifica, por ejemplo, el impuesto sobre bienes inmuebles.

Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.

2.3. COMPETENCIA TERRITORIAL PARA DICTAR LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

En el ámbito tributario estatal y en sus respectivas esferas competenciales, pueden practicar liquidaciones provisionales los órganos inspectores, de recaudación (intereses de demora), de Aduanas e Impuestos Especiales, y del Catastro. También pueden dictar liquidaciones provisionales, lógicamente, los órganos de Gestión.

El artículo 84 de la LGT dispone que 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.

No obstante, el artículo 59 RGAT establece reglas especiales, ha sido objeto de una importante modificación por el R.D. 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el R.D. 520/2005, de 13 de mayo; el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el R.D. 939/2005, de 29 de julio; el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las



En el ámbito de la Dirección General del Catastro y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los órganos competentes para modificar por razones de organización o planificación la competencia en el ámbito de la aplicación de los tributos, son, respectivamente, el Director General del Catastro y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de los obligados tributarios regulados en el artículo 35.6 (consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá, en sus normas de organización específica, el órgano competente.

o
p
o
s
i
t
a
s
.
c
o
m



de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Se consideran periodos de interrupción justificada los relacionados en el *artículo 103* del RGAT, que recoge la siguiente lista cerrada de supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.

c) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.

d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

e) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.



procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera.

i) El incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

Los **períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración** no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

Estos periodos acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales, y respecto del procedimiento inspector se estará a lo dispuesto en los artículos 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 184 de este reglamento.

Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones deberán documentarse adecuadamente en el expediente y no impedirán la práctica de las actuaciones que puedan desarrollarse. El obligado tributario tiene derecho a conocer el estado del cómputo del plazo de duración de las actuaciones.

3.3. EFECTOS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN

El *artículo 104* de la LGT **regula** los efectos de la falta de resolución en plazo. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, 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.



4. LA PRUEBA

Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados. La regulación de la prueba en los procedimientos tributarios se contiene en los *artículos 105 a 108* de la LGT:

Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.
2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.
2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.
3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.
4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

Artículo 107. Valor probatorio de las diligencias.

1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios 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.



mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Es decir, que se puede exigir la presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, libros y facturas de ejercicios prescritos para comprobar ejercicios no prescritos.

Dentro de los medios de prueba, 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.

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.

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 en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los *artículos 93 y 94* de la LGT 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. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre introdujo un nuevo apartado 5 del *artículo 108* de la LGT para dar respuesta legal a la falta de colaboración del obligado tributario en las regularizaciones por períodos de liquidación inferiores al año (IVA y Retenciones)

En el caso de obligaciones tributarias con períodos de liquidación inferiores al año. Se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los períodos de liquidación correspondientes cuando la Administración tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirle a un período de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente.



por persona distinta del interesado o su representante podrá considerarse como un intento de notificación pero no como rechazo.

5.3. NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA

El artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en redacción de la Ley 15/2014 de 16 de septiembre en vigor desde 1 de junio de 2015 establece que cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

Por su parte el artículo 114 del RGAT dispone que cuando sea posible se dejará al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.

En los supuestos previstos en el artículo 112 LGT, se citará al obligado 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".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicaré en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

Con anterioridad el artículo 112 LGT preveía dos sistemas de notificación por comparecencia:

a) La sede electrónica, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Se remite a Orden del Ministerio de Economía y Hacienda la determinación de las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en sede electrónica y se señala que el resto de Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el Boletín Oficial correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

b) En el BOE o boletines de las Comunidades Autónomas o provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y 20 de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior.

Como consecuencia de ello desde el 20 de julio de 2011 y hasta el 1 de junio de 2015 por la Orden EHA/1834/2011, de 30 de junio que regulaba la publicación de anuncios en la sede



- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones.

2. En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:



3. Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos.

Del mismo modo es destacable el *artículo 43* al regular la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos: “1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el *artículo 40.4* con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso”.

o
p
o
s
i
t
a
s
.
c
o
m



Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el *artículo 66.a)* de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el *artículo 66* de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el *artículo 66 bis.2* de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el *artículo 66.a)* citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el *artículo 66.a)* de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley”.

El artículo 116 dispone:

“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”.