
Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos

PID_00263358

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia Creative Commons de tipo Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0. Se puede copiar, distribuir y transmitir la obra públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no se haga un uso comercial y ni obra derivada de la misma. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Especialidades de los procedimientos tributarios	9
1.1. Iniciación	9
1.2. Desarrollo	13
1.3. Terminación	21
2. Las liquidaciones tributarias	27
2.1. Concepto de liquidación	27
2.2. Clases de liquidaciones	30
2.3. Notificación de las liquidaciones	34
3. El deber de resolver y plazos de resolución	37
4. La prueba en los procedimientos tributarios	44
4.1. Carga de la prueba	44
4.2. Medios y valoración de la prueba	45
4.3. Valor probatorio de las diligencias, las declaraciones y las manifestaciones del obligado tributario	46
4.4. Valor probatorio de los registros públicos y de las presunciones	49
5. Las notificaciones tributarias	51
5.1. Medios para la práctica de las notificaciones	51
5.2. Plazo y lugar para practicar las notificaciones	52
5.3. La recepción y el rechazo de la notificación	53
5.4. Notificación por comparecencia. Notificaciones defectuosas y su convalidación	56
5.5. Notificaciones electrónicas	60
6. Otras normas comunes	64
6.1. Entrada en el domicilio de los obligados tributarios	64
6.2. La denuncia pública	66
6.3. Potestades y funciones de comprobación e investigación	67
Actividades	69
Ejercicios de autoevaluación	70

Solucionario.....	72
--------------------------	-----------

Introducción

En materia de la aplicación de los tributos, la vigente LGT adopta una nueva sistemática, ya que, a diferencia de la anterior LGT, dedica el capítulo II de su título III a las disposiciones comunes en este tema. En concreto, este capítulo lleva por rúbrica "normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"; de lo que podría deducirse, de entrada, que estas normas se aplican a todos los procedimientos tributarios.

Sin embargo, tanto de una interpretación sistemática del mismo, como del examen de algunos de sus preceptos, se observa que sus disposiciones solamente devienen aplicables a algunos procedimientos tributarios, esto es, a aquellos que engloban la aplicación de los tributos, en los términos del art. 83 LGT: gestión, recaudación e inspección. Además, resultan de aplicación no solo a tales procedimientos, sino también a las actuaciones tributarias, a las que hace referencia el mencionado art. 83 LGT, como es el caso de las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios.

Las materias que se regulan en este capítulo son de muy diversa índole: regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios, las fases de tales procedimientos, la obligación de resolver y plazos de resolución, las liquidaciones tributarias, las notificaciones, la prueba, la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, la denuncia pública, las potestades de comprobación e investigación de la Administración tributaria y el plan de control tributario. Cuestiones que, con anterioridad, ya se hallaban reguladas en términos bastante similares en la LGT de 1963 o bien en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes.

El establecimiento de una serie de normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, desde el punto de vista de técnica legislativa, merece un juicio positivo, en tanto que elude repeticiones innecesarias en la regulación específica de cada uno de tales procedimientos. Si bien debe tenerse en cuenta que, en tanto normas comunes, pueden sufrir excepciones en la regulación específica de cada uno de los procedimientos, como sucede en materia de los efectos del incumplimiento de la obligación de resolver en el procedimiento de inspección (art. 150.1 LGT). Asimismo, dichas normas comunes devienen la normativa esencial aplicable a aquellos procedimientos, básicamente de gestión tributaria, que no se encuentran regulados de forma expresa en la LGT.

Ahora bien, del examen de las disposiciones del mencionado capítulo se observa, en primer lugar, una deficiente sistemática en algunos puntos, ya que, por ejemplo, en materia de notificaciones se regula en primer lugar la notificación de las liquidaciones tributarias (art. 102) para, posteriormente, desarrollar

las especialidades del régimen jurídico general de las notificaciones tributarias (arts. 109 a 112). O en el caso de la prueba, no se regula esta materia en sede de las disposiciones dedicadas a la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 99), sino en preceptos posteriores (arts. 105 a 108).

En segundo lugar, se detectan algunas reiteraciones, ya que se regulan cuestiones que en cada uno de los procedimientos vuelven a ser objeto de desarrollo, como es el caso de las formas de inicio de los procedimientos y actuaciones de aplicación de los tributos (arts. 98.1, 118, 147 y 163.3).

En tercer lugar, se regulan algunas cuestiones que, en principio, se declaran comunes a todos los procedimientos y que, sin embargo, solamente son aplicables respecto de algunos procedimientos, como es el caso de las liquidaciones tributarias (arts. 101 y 102 LGT) o algunas formas de inicio de los procedimientos tributarios (art. 98 LGT).

Y, en último lugar, la LGT se ocupa de la aproximación de la regulación de los procedimientos tributarios a las disposiciones generales que rigen en los procedimientos administrativos. Se trata de un tema que ya se puso de relieve entre la doctrina, especialmente, con ocasión de la aprobación de la LDGC, y que fue objeto de atención en el informe de la comisión para el estudio y propuesta de las medidas para la reforma de la LGT, de julio del 2001. Sin embargo, como se analizará más adelante, debe señalarse que en este capítulo de la LGT se regulan cuestiones que prácticamente no suponen ninguna especialidad respecto de la regulación administrativa general, como es el caso de los efectos del rechazo de las notificaciones.

Por consiguiente, el legislador tributario ha rehusado tanto efectuar una regulación íntegra de los procedimientos tributarios como incurrir en una duplicidad de las disposiciones ya previstas en la normativa administrativa. De ahí que, en principio, en la LGT se regulan exclusivamente las especialidades de los procedimientos tributarios frente a los administrativos, que derivan de la propia naturaleza de la materia.

Así pues, en los casos en los que no existe justificación de la existencia de una doble regulación, administrativa y tributaria, de una determinada cuestión, el hecho de dotar de mayor unidad del ordenamiento jurídico, aumenta la seguridad jurídica y evita posibles confusiones y problemas de interpretación. Ahora bien, a pesar de que la opción por la que se decanta el legislador tributario es más acertada desde el punto de vista de la técnica normativa, puede suponer una mayor complejidad dado que, para conocer la completa regulación de los procedimientos tributarios, va a ser necesario acudir a dos leyes, interpretando los silencios de la LGT no como olvidos del legislador, sino como remisiones implícitas a las normas administrativas generales.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar son los siguientes:

- 1.** Identificar cuáles son las especialidades que se producen en los procedimientos tributarios en sus distintas fases: iniciación, desarrollo y terminación.
- 2.** Comprender el concepto, contenido y clases de liquidaciones tributarias que se regulan en nuestro ordenamiento jurídico.
- 3.** Determinar el plazo de duración de los procedimientos tributarios y las consecuencias de la obligación de resolver.
- 4.** Entender los medios de prueba, la carga de la prueba y su valoración en materia tributaria, así como el valor probatorio de las diligencias, declaraciones, manifestaciones del obligado tributario, registros públicos y presunciones.
- 5.** Dominar el régimen de las notificaciones tributarias, en cuanto a medios, plazo, lugar, recepción y rechazo de la notificación, dedicando una especial atención a la notificación por comparecencia, la notificación defectuosa y las notificaciones electrónicas.

1. Especialidades de los procedimientos tributarios

Cualquier procedimiento administrativo, incluidos los tributarios, se divide en las siguientes tres fases: iniciación, desarrollo y terminación.

Las **especialidades** que presentan los procedimientos tributarios en tales fases son las que a continuación se detallan.

1.1. Iniciación

Los procedimientos tributarios pueden **iniciarse** de oficio (art. 87 RG-GIT) o a instancia de parte, es decir, a instancia del obligado tributario (arts. 88 y 89 RGGIT), a través de autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria¹.

Formas de iniciación

Por consiguiente, la iniciación de oficio a la que se hace alusión en este art. 98.1 LGT puede referirse tanto al procedimiento de gestión tributaria como al de inspección y recaudación de los tributos. En cambio, la referencia que se hace en este precepto a la posibilidad de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios ("mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria") está pensando, fundamentalmente, en los procedimientos de gestión tributaria.

En esta idea incide acertadamente Fernández Junquera al señalar que las formas de iniciación a instancia de parte que señala el precepto "no inician nunca los procedimientos de inspección o de recaudación. Luego no parece tener sentido que se recojan estas formas de iniciar los procedimientos como formas comunes a todos los procedimientos tributarios, cuando en realidad solo sirven para iniciar la gestión. Afirmación que se constata cuando más adelante la Ley reitera estas mismas formas ya como formas expresas para iniciar el procedimiento de gestión y no hace lo mismo con los demás procedimientos".

En primer lugar, y por lo que se refiere a la alusión a la autoliquidación, conviene advertir que la aludida ley, de manera consciente, no la ha considerado como un procedimiento, sino como una forma de iniciar el procedimiento de gestión. Como indica la autora citada, esta consideración puede entenderse válida, puesto que, como iniciador de un procedimiento, en nada se diferencia de una declaración, sin que ello signifique que el procedimiento que se inicia en cada caso siga la misma tramitación, se instruya del mismo modo o incluso se trate de un procedimiento distinto en cada supuesto.

Por otra parte, se alude en el art. 98.1 LGT a la comunicación. De esta manera, no solo se incorpora a la ley la gestión de los tributos mediante autoliquidación, sino que también se da acogida a los sistemas de gestión de no declarantes, aplicable durante un tiempo solo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La comunicación es una forma prevista en el citado precepto para iniciar los procedimientos tributarios, en general, aunque, como ya hemos dicho, la misma se limita a iniciar exclusivamente el de gestión. La comunicación es una nueva forma que se incorpora en la ley y que no tiene su origen en la LGT anterior, sino que se extrae de la Ley del IRPF de 1998.

Se puede definir la comunicación como un acto del sujeto pasivo u obligado tributario, de carácter obligatorio o potestativo, mediante el cual se pone en conocimiento de la Administración tributaria o, excepcionalmente, de la persona a la que dicho acto va dirigido, una serie de datos propios de su autor de especial trascendencia tributaria (que

Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2006). "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos". *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

⁽¹⁾Art. 98.1 LGT

Lectura recomendada

M. Fernández Junquera (2004). "Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión". *La nueva Ley general tributaria*. Madrid: Thomson Civitas.

no configuran el hecho imponible del tributo) y se manifiestan, asimismo, determinadas declaraciones de voluntad, a los efectos previstos en cada caso por la normativa tributaria que la regula.

Entiende Fernández Junquera que nos encontramos aquí con otra manifestación del carácter eminentemente reglamentista de la vigente LGT. A su juicio, no era necesario, sino más bien al contrario, llevar a una ley general un procedimiento específico de un impuesto determinado y fijarlo como forma de iniciar un procedimiento.

Lo mismo puede decirse de la solicitud, a la que se refiere también el art. 98.1 LGT, y a la que el art. 118 LGT destina una letra b, recogándose así de manera explícita como forma de iniciar la gestión. Nuevamente aquí se puede criticar que se cite como forma de inicio a instancia de parte de los procedimientos tributarios, en general, pues con la solicitud tampoco se inician ni el procedimiento de inspección ni el de recaudación.

El protagonismo que aparentemente quiere darle la LGT a la solicitud, en definitiva, tal como indica la autora citada, únicamente se explica si lo consideramos como un traslado directo del modo de iniciar el procedimiento a instancia de parte en el derecho administrativo. No obstante, no pasa de ser una norma innecesaria, pues resulta difícil deslindarla de la comunicación o incluso de la misma declaración.

Estos documentos de inicio de las actuaciones y procedimientos deben identificar al obligado tributario: nombre y apellidos o razón social, y NIF del obligado y, en su caso, de su representante².

⁽²⁾Art. 98.2 LGT

En relación con la previsión legal del art. 98.2 LGT, hay que destacar que es aplicable a cualquier documento de iniciación de actuaciones y procedimientos tributarios, incluso a los iniciados de oficio, y para cualquier procedimiento tributario (gestión, inspección y recaudación).

El **inicio de oficio**, de conformidad con lo dispuesto por el RGGIT, precisa acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos³.

⁽³⁾Art. 87 RGGIT

El inicio se realiza a través de **comunicación**⁴ notificada al obligado tributario (en cuyo caso se le concede un plazo no superior a diez días a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, a los efectos de que comparezca, aporte la documentación requerida o la que estime conveniente o efectúe las oportunas alegaciones) o mediante personación. Además, cuando así se prevea, puede iniciarse el procedimiento directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

⁽⁴⁾Art. 87.3 RGGIT

Contenido de la comunicación de inicio de oficio

- Mención expresa de los datos de la comunicación a que se refiere el art. 97.1 RGGIT, es decir, lugar y fecha de su expedición, nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige, lugar al que se dirige, hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación, órgano que la expide y nombre, apellidos y firma de la persona que la emite.
- Procedimiento que se inicia.
- Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.

- Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.
- Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.
- En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.
- En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

En cuanto a los **efectos** del inicio del procedimiento de oficio, el RGGIT establece que las declaraciones o autoliquidaciones presentadas tras dicho inicio, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, no inician un procedimiento de devolución ni pueden considerarse extemporáneas sin requerimiento previo y no evitan incurrir en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas por su presentación, sin perjuicio de que en la liquidación que se practique se tenga en cuenta la información contenida en tales declaraciones o autoliquidaciones. Además, los ingresos efectuados tras el inicio del procedimiento, en relación también con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tienen carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las posibles infracciones tributarias. En este caso, no se devengan intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente al del ingreso⁵.

⁽⁵⁾Art. 87.5 RGGIT

La iniciación de un procedimiento **a instancia del obligado tributario** podrá realizarse mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable, que podrán ser presentados en papel o por medios electrónicos, informáticos y telemáticos cuando las disponibilidades técnicas de la Administración lo permitan⁶.

⁽⁶⁾Art. 88.1 RGGIT

Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante; los hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud; el lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho y el órgano al que se dirige. Asimismo, se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones. Y hay que tener en cuenta que en el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación⁷.

⁽⁷⁾Art. 88.2 a 4 RGGIT

Presentación en papel o por vía telemática

Cuando los documentos a que se refiere el apartado 1 se presenten en papel, el obligado tributario podrá obtener copia sellada siempre que la aporte junto a los originales. En dicha copia se hará constar el lugar, fecha y hora de presentación.

⁽⁸⁾Art. 88.6 y 7 RGGIT

Por otro lado, cuando el interesado efectúe la presentación de los documentos a que se refieren los apartados anteriores mediante soportes, medios o aplicaciones informáticas, electrónicas o telemáticas, se deberán consignar aquellos datos exigidos por la Administración tributaria para la iniciación del procedimiento. En estos casos, el recibí se expedirá de acuerdo con las características del soporte, medio o aplicación utilizados.

Asimismo, cuando se aporte documentación anexa a la presentada por medios informáticos, electrónicos o telemáticos y el sistema no permita la aportación directa, el obligado deberá presentarla en cualquiera de los registros administrativos previstos en la normativa aplicable en el plazo de diez días, contados desde el de la presentación, sin necesidad de previo requerimiento administrativo al efecto, salvo que la normativa específica establezca un lugar o plazo distinto. En dicha documentación se identificará debidamente la solicitud o comunicación presentada por medios o técnicas electrónicas, informáticos o telemáticos⁸.

Un tema de indudable trascendencia práctica que también aborda el RGGIT es el de la **subsanción**⁹. En este sentido, se determina que si el documento de iniciación no reúne los requisitos reglamentarios, se requerirá al interesado para que en un plazo de diez 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.

⁽⁹⁾Art. 89 RGGIT

Por otra parte, en relación con los documentos presentados por vía telemática, se establece que todas las recepciones por medios y técnicas electrónicas, 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 diez 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.

Además, no hay que olvidar que cuando los requerimientos de subsanción hayan sido atendidos en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, deberá notificarse el archivo.

Por otra parte, la Administración podrá aprobar **modelos** de autoliquidaciones, declaraciones, etc., en los casos en que tenga lugar una tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. Asimismo, se habilita al ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones de presentación telemática de estos documentos¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 98.3 y 4 LGT

Esta vía de **comunicación por Internet** con la Administración tributaria ofrece, entre otras, las siguientes ventajas: disminución de la presión fiscal indirecta, pues para el contribuyente resulta un sistema más cómodo de tramitación de sus declaraciones; minoración de la carga de trabajo gestora de la Administración, que evita tareas de grabación, tramitación y, en general, de movimiento de papel; reducción de los tiempos de tramitación de las declaracio-

nes; y disminución del tiempo necesario para procesar y detectar la evolución de variables económicas, lo que permite un mejor seguimiento de la recaudación global y por sectores.

Las declaraciones tributarias telemáticas

En relación con las declaraciones tributarias, se permite tanto su presentación por Internet como, en su caso, su pago. Asimismo, no solo es posible realizar telemáticamente el pago de deudas autoliquidadas por el obligado tributario, sino también el de deudas liquidadas por la propia Administración. En este contexto, el art. 60.1 LGT señala que "la normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos".

Por otra parte, también es posible presentar telemáticamente la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento del pago, así como consultar las resoluciones de aplazamientos y obtener información respecto de los vencimientos de los plazos pendientes.

En la actualidad, prácticamente en todas las figuras impositivas se permite la presentación telemática y, en su caso, pago de declaraciones o autoliquidaciones por Internet, en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, e incluso con obligaciones de información.

1.2. Desarrollo

La LGT proclama que 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 siguientes¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 99.1 LGT

Este precepto, más que establecer un derecho puede considerarse como una declaración de principios o, si se quiere, un principio de carácter programático, cuya exigibilidad jurídica por el obligado tributario resulta problemática al no existir tampoco una sanción clara en caso de incumplimiento por parte de la Administración. No obstante, el apartado en cuestión es más preciso que el art. 20, pfo. 1, de la anterior LDGC, al añadir "en los términos previstos en los apartados siguientes", lo que dota de una cierta concreción al alcance de la obligación de la Administración en el seno de los procedimientos tributarios.

Se relaciona, evidentemente, con el actual art. 34.1.a LGT, reflejo, a su vez, del art. 3.a LDGC, es decir, con el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, existiendo una norma similar en el art. 35.i y g LRJPAC, y un antecedente en la antigua LGT, cuyo art. 96.3, en la redacción dada por la Ley 25/1995, señalaba textualmente que "la Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones".

En cuanto a la **presentación de documentos**, durante el desarrollo de los procedimientos tributarios, los obligados tributarios¹²:

⁽¹²⁾Art. 99.2 LGT

- Pueden rehusar la presentación de aquellos documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria.
- Pueden rehusar la presentación de aquellos documentos presentados por ellos y que consten en poder de la Administración tributaria. Ahora bien, se puede pedir a los obligados que ratifiquen datos específicos propios (o de terceros) previamente aportados.

La presentación de documentos

El apartado 2 del art. 99 LGT supone la incorporación a esta sección procedimental del art. 17 LDGC, que viene a reproducirse, con algún matiz, en este apartado. Dicho art. 17 LDGC introdujo en el ámbito tributario el derecho reconocido en el art. 35.f LRJPAC, según el cual el ciudadano tiene derecho "a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante", actualmente regulada en el art. 28.3 LPACAP.

A este respecto, se ha criticado por la doctrina, con acierto, la limitación contenida en el citado art. 17 LDGC, en relación con este derecho respecto al "procedimiento de gestión tributaria", cuando el art. 35.f LRJPAC no diferenciaba entre los distintos procedimientos administrativos. Afortunadamente, el art. 99.2 de la vigente LGT corrige este defecto, al suprimirse cualquier referencia al procedimiento de gestión debido a la utilización de la expresión "por la normativa tributaria"; por lo que, en línea con el título de esta subsección relativa a las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, el derecho en cuestión es exigible en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

Por otro lado, la expresión "en poder" no debe entenderse como una situación actual y referida al procedimiento en tramitación, sino también a la disponibilidad de los documentos por el órgano tributario en expedientes anteriores.

El derecho de los obligados tributarios recogido en este art. 99.2 LGT y que responde, pues, al principio de economía procesal, fue bien acogido cuando se incorporó a la LDGC, a pesar de la reiteración señalada de la LRJPAC. No obstante, pronto se evidenciaron sus límites y fue objeto de crítica por la doctrina. Así, se criticó que también debería extenderse tal derecho a los documentos que se encontrasen en poder de administraciones distintas a la actuante, especialmente en el ámbito de los tributos locales de repercusión estatal. También se criticó que tal derecho se concretaba exclusivamente en los documentos que hubiera aportado el propio obligado tributario, sin admitir los que hubiera presentado un tercero, como hace la LPACAP al no referirse a quien los haya presentado. Ambos límites se mantienen en la redacción actual del precepto de la LGT.

Por otro lado, los requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario no pueden ser impugnados de forma independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto dictado como consecuencia del procedimiento. Y cuando el obligado tributario considere falsos o inexactos los datos contenidos en la declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento del deber de suministrar información, dispone de un plazo de quince días, a partir del día siguiente a aquel en que los datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria, para alegar esta circunstancia¹³.

La LGT establece el derecho de los obligados tributarios a que se les expida **certificación** de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de algún punto de las mismas¹⁴.

Lectura recomendada

R. Huesca Boadilla (2004). "Comentarios a los artículos 97 a 104 de la Ley General Tributaria". *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

⁽¹³⁾Art. 92 RGGIT

⁽¹⁴⁾Art. 99.3 LGT

Actualmente, este derecho hay que ponerlo en relación con la posibilidad de obtener certificaciones telemáticas, por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones u otros documentos con trascendencia tributaria que se transmitan por vía telemática, por medio de los registros electrónicos.

Por otro lado, la LGT prevé que el obligado tributario, que sea parte de un procedimiento, puede **obtener una copia** (a su costa) de los documentos que formen parte del expediente (salvo que afecten a los intereses de terceros, a la intimidad de otras personas o que así se establezca por la normativa¹⁵).

⁽¹⁵⁾Arts. 99.4 LGT y 95 RGGIT

Este precepto se refiere únicamente al obligado tributario que sea "parte" en una actuación o procedimiento tributario. Este concepto tiene un alcance mucho más limitado que el de "interesado", comprendiéndose en el mismo los interesados que, además de ser titulares de un derecho, hayan intervenido en el procedimiento, bien inicialmente o por una personación posterior.

El art. 99.4 LGT, por consiguiente, establece una restricción, que parece fundarse en el carácter reservado que, según la LGT, tienen los datos obtenidos por la Administración tributaria, si bien las propias excepciones contenidas en ese precepto salvaguardan suficientemente los derechos de los terceros.

La obtención de copia de los documentos

La exigencia de que la obtención de las copias sea "a costa del obligado tributario", que ya se contenía en el anterior art. 14 de la LDGC pero no en el art. 35.a LRJPAC, se reproduce en este art. 99.4 LGT. En cualquier caso, la Instrucción 9/1998 del director general de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, tuvo oportunidad de señalar, en su apdo. 6.2, que en tanto no se habilitaran los medios materiales necesarios para que la obtención de copias se realizara a costa del contribuyente, los órganos de la AEAT proporcionarían dichas copias con sus propios medios, lo cual puede servir de pauta hasta que se dicten las disposiciones necesarias en desarrollo de la actual ley. Lo mismo puede decirse de la prevención contenida en el mencionado apartado de la instrucción, que establece un plazo de dos días para facilitar esas copias, aunque, excepcionalmente, cuando el volumen de documentos cuya copia se solicita no permita su entrega en dicho plazo, podrá ampliarse por el tiempo estrictamente necesario.

Puede solicitarse copia de "los documentos que figuren en el expediente", debiendo entenderse por tal, a salvo de una futura concreción reglamentaria, el definido en el apdo. 6.1 de la instrucción citada, según el cual se considera expediente, a estos efectos, "el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que hayan de servir de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa que en su día se dicte, ya figuren en soporte papel o informático".

Por otra parte, la LGT incorpora un derecho regulado, con carácter general, en los arts. 35.h y 37 LRJPAC (actualmente, art. 53.1.a LPACAP) y, en el ámbito tributario, hasta la entrada en vigor de la nueva LGT, en el art. 18.2 LDGC. Se determina que

"el acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 95 de esta ley¹⁶".

⁽¹⁶⁾Arts. 99.5 LGT y 94 RGGIT

El derecho de acceso a los registros y documentos

Como ha resaltado la mayor parte de la doctrina, la traslación al ámbito tributario del derecho de acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente implicó, ya de entrada, notables diferencias con el reconocido en el art. 37.1 LRJPAC. Efectivamente, este último no restringe el derecho de acceso a estos archivos y registros a los ciudadanos que hayan tenido relación con los correspondientes procedimientos, mientras que el art. 18.2 LDGC exigía que el contribuyente hubiera intervenido en el procedimiento de que se trate.

Pues bien, el vigente art. 99.5 LGT sigue esta misma línea, al exigir al obligado tributario que solicita acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud, "que haya sido parte en el procedimiento tributario".

El art. 94 RGGIT establece que el órgano que tramitó el expediente resolverá sobre la petición de acceso en el plazo máximo de un mes. Transcurrido este plazo sin que de forma expresa se responda a la petición de acceso, esta podrá entenderse desestimada. Si la resolución fuera estimatoria se dejará constancia en el expediente de dicho acceso.

Aclara a continuación el precepto reglamentario que el derecho de acceso llevará consigo el de obtener copia de los documentos cuyo examen sea autorizado en los términos previstos en el artículo siguiente.

Además, hay que tener presente que el reglamento citado dispone que, cuando los documentos que formen el expediente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, se facilitará el acceso al interesado por dichos medios siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan, de acuerdo con las especificaciones y garantías que se determinen y con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

A su vez, el RGGIT reconoce el derecho de los obligados tributarios que están siendo objeto de un procedimiento a solicitar en cualquier momento **información del estado de tramitación** de dicho procedimiento. La información deberá solicitarse de forma que quede constancia del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad que la solicita, así como la firma del obligado tributario o la acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio. La información se facilitará, preferentemente, por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó¹⁷.

Asimismo, para practicar la **prueba**, según la LGT, no se necesita abrir un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados¹⁸.

La práctica de la prueba

Con esta previsión, la vigente LGT se aparta claramente de lo dispuesto en el art. 80.2 LRJPAC, según el cual "cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes" (actualmente, art. 77.2 LPACAP).

La especial naturaleza de los procedimientos tributarios hace innecesario el formalismo de la apertura de un período específico para la práctica de las pruebas que, además de las documentales que se habrán aportado con el escrito, haya podido proponer el interesado, lo que no significa que no hayan de practicarse las testificales, periciales u otras que se hayan propuesto y se consideren procedentes, debiendo solo rechazarse aquellas que sean manifiestamente improcedentes o innecesarias y siempre mediante resolución motivada.

No será necesaria la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, lo cual, al parecer de Huesca, carece de sentido, no existiendo razón alguna para que, a pesar de que no se abra formalmente un período para la práctica de las pruebas en los procedimientos

Lectura recomendada

J. López Martínez (1998). "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios". *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Madrid: McGraw-Hill.

⁽¹⁷⁾Art. 93 RGGIT

⁽¹⁸⁾Art. 99.6 LGT

tributarios, cuando se acuerde la práctica material de las propuestas por los interesados no se comunique a los mismos, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas, a fin de que pueda estar presente, en su caso, en la realización de las mismas.

Por otra parte, las actuaciones de la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁹ se **documentarán** en:

⁽¹⁹⁾Arts. 99.7 LGT y 97 a 100 RG-GIT

- **Comunicaciones.** Son los documentos por los que se notifica al obligado bien el inicio del procedimiento, o bien algún hecho o circunstancia. O bien se efectúa un requerimiento.
- **Diligencias.** Su finalidad consiste en hacer constar los hechos y las manifestaciones del obligado tributario. No pueden contener propuestas de liquidaciones.
- **Informes.** Serán emitidos, de oficio o previa petición de terceros, cuando sean preceptivos por el ordenamiento, o bien cuando sean solicitados por otros órganos de las administraciones públicas o por los poderes legislativo y judicial.
- **Otros documentos** previstos en la normativa propia de cada procedimiento, como, por ejemplo, las actas de inspección.

Mediante el art. 99.7 LGT se trata de crear un sistema propio de documentación para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, que engloba, como es sabido, la gestión, la inspección y la recaudación, con la única excepción del procedimiento inspector, que, aparte de las formas indicadas en este artículo, tiene como forma peculiar de documentación las actas (art. 143 LGT). En todo caso, la conceptualización que se hace en este apdo. 7 del art. 99 LGT de las comunicaciones, diligencias e informes, aunque es bastante similar a la contenida en los arts. 45 y ss. del reglamento general de la inspección de los tributos de 1986, tiene alguna peculiaridad derivada del carácter más general de dichos documentos, previstos para todos los procedimientos de aplicación de los tributos.

Las **comunicaciones** sirven, normalmente, para iniciar los procedimientos incoados de oficio, siendo ejemplos típicos, en la vía de gestión, los de verificación de datos (art. 132.1 LGT), comprobación de valores (art. 134.1, 2.º pfo., LGT) y comprobación limitada (arts. 137.1 y 2 y 138.1 LGT), pudiendo, como dice el art. 99.7 LGT, servir como instrumento formal para notificar al obligado hechos o circunstancias relativas al mismo, en el seno de esos procedimientos de aplicación de los tributos o, por último, para efectuar requerimientos a cualquier persona o entidad.

Imposibilidad de impugnación autónoma

Ningún documento incoado por la inspección es susceptible de impugnación autónoma, tal como destaca, entre otras, la RTEAC de 11 de octubre del 2001.

Las **diligencias**²⁰ son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones, siendo la definición clásica de las mismas, contenida, en términos prácticamente idénticos, en el ámbito inspector en el art. 46.1 del reglamento general de la inspección de los tributos de 1986.

(20) Arts. 98 y 99 RGGIT

Contenido y tramitación de las diligencias

De acuerdo con la extensa regulación de las diligencias que efectúa el RGGIT, en las diligencias se harán constar necesariamente los siguientes extremos: lugar y fecha de su expedición; nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente; nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene; nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones; procedimiento o actuación en cuyo curso se expide; hechos y circunstancias que se hagan constar; las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

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

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

Asimismo, se aclara en el RGGIT que 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: las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias; las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada; 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; los hechos determinantes de la iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal; los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras; los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración; y el resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en régimen de consolidación fiscal del IS o en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.

Por su parte, en relación con la tramitación de las diligencias, el RGGIT dispone que las mismas podrán extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido. No obstante, precisa el reglamento que, cuando fuera posible, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributaria. 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 o personas con quienes se entiendan estas. Cuando dicha persona se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del duplicado correspondiente.

Las diligencias podrán suscribirse mediante la firma manuscrita o la firma electrónica. Serán firmadas por el personal que está al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o personas con quienes se entiendan estas, a las que se les entregará un ejemplar. En el caso de diligencias que se suscriban mediante la firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados. Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en esta, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en esta, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de

lo previsto en el art. 111 LGT. No obstante, cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que lleve a cabo la actuación, y de esta se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el trámite de audiencia o de alegaciones correspondiente.

De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones. Si se negase a recibir la diligencia, se hará constar así en ella, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el art. 111 LGT (implicará que se tenga por efectuada la notificación).

Cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones.

Finalmente, la referencia que realiza el apdo. 7 del art. 99 LGT a los **informes** se efectúa en términos muy similares a los previstos en el art. 48 del reglamento general de la inspección de los tributos de 1986, relativo a los informes de la inspección, aunque con las lógicas peculiaridades derivadas de la especificidad de la función y sin perjuicio de un ulterior desarrollo reglamentario.

Los informes

El art. 100 RGGIT establece que los órganos de la Administración tributaria emitirán los informes que sean preceptivos, los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y los que les sean solicitados, siempre que en este último caso se fundamente la conveniencia de solicitarlos.

En particular, los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador.
- b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.

Por otra parte, como norma general, el **trámite de audiencia** es previo a la propuesta de resolución²¹. Sin embargo, según la LGT, puede prescindirse del mismo cuando se suscriban actas con acuerdo. Y en los supuestos en los que se prevea un trámite de alegaciones posterior a la propuesta. Será en el trámite de alegaciones cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente. El trámite de alegaciones tendrá una duración de entre diez y quince días.

⁽²¹⁾ Art. 99.8 LGT

A este respecto, hay que tener en cuenta que el art. 84.4 LRJPAC (actualmente, art. 82.4 LPACAP), señala que "se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado", previsión ya contenida igualmente en el art. 22.2 LDGC.

El trámite de audiencia al interesado

Poniendo en relación este precepto administrativo con el vigente art. 99.8 LGT, puede surgir la duda de la prevalencia de este último en el ámbito tributario, pudiendo entenderse que "solo" se puede prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en los dos supuestos que recoge el citado art. 99.8 LGT y en ninguno más.

En opinión de Huesca, por el contrario, es de aplicación lo dispuesto en el precepto administrativo, pudiéndose, por lo tanto, en cualquier caso, prescindir del trámite de au-

diencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado. Lo que hace el art. 99.8 LGT es, partiendo de esta regla general, especificar dos supuestos concretos, propios del ámbito tributario, en los que también se puede prescindir de ese trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución.

La dificultad surge al intentar determinar, en el campo tributario, los supuestos en los que podría aplicarse esta previsión y prescindirse del trámite de audiencia. Pueden citarse, como posibles supuestos, el de la devolución de ingresos indebidos o el del reembolso de los costes del aval. La Administración tributaria, en la citada Instrucción 9/1998, dictada a raíz de la LDGC, fue más allá, considerando, en su apdo. 8.2, que especialmente podría prescindirse de ese trámite en los casos de rectificación de errores aritméticos deducidos de los hechos o documentos presentados así como en los supuestos de la liquidación de los recargos de los arts. 61.3 y 127 de la anterior LGT.

En cualquier caso, para todos estos supuestos y para otros, la decisión de suprimir el trámite de audiencia debe evaluarse siempre desde la perspectiva de la indefensión en la que puede quedar el interesado, concediéndose siempre, en caso de duda. Es conveniente, por otro lado, como se refleja en la Instrucción 9/1998 (apdo. 8.4) que la circunstancia resultante de la aplicación de este apartado, con una explicación suficiente de los antecedentes del caso, se contemple en la resolución que se dicte y que ponga fin al procedimiento.

En este punto, el RGGIT establece que, una vez realizado el trámite de audiencia (o, en su caso, el de alegaciones), no se puede incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, a no ser que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporte antes de dictar resolución²².

(22) Art. 96.4 RGGIT

Por último, el RGGIT también regula el lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos y la ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación, respectivamente.

En cuanto al **lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos**, cuando las actuaciones se desarrollen en las oficinas públicas, deben realizarse dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo. Igualmente, cuando se desarrollen en los locales del obligado tributario, debe respetarse la jornada laboral de oficina o de la actividad desarrollada en los mismos, salvo que medie el consentimiento del obligado tributario para desarrollarse fuera de dicha jornada. Cuando la Administración disponga de una autorización judicial para entrar en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones administrativas se ajustarán a lo dispuesto en la autorización sobre la jornada y el horario para realizarlas. Y, finalmente, si el obligado tributario es una persona con discapacidad o movilidad reducida, las actuaciones se desarrollarán en el lugar más apropiado de entre los mencionados anteriormente²³.

(23) Art. 90 RGGIT

Y, respecto a la **ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación**, señala el RGGIT que el órgano competente para la tramitación puede conceder, previa solicitud de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos para el cumplimiento de los trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos; no pudiéndose conceder más de una ampliación. A estos efectos, deben cumplirse los siguientes requisitos: que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar; que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen; y que no se perjudiquen

derechos de terceros. La ampliación se entiende concedida automáticamente por la mitad del plazo inicial con la presentación en plazo de la solicitud, a no ser que se notifique expresamente la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar (la notificación expresa de la concesión de la ampliación con carácter previo a la finalización del plazo inicial puede establecer un plazo de ampliación distinto e inferior).

Asimismo, cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que no le permitan comparecer en el lugar, día y hora fijados, puede solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. Ahora bien, si la circunstancia que le impide comparecer se produce transcurrido dicho plazo de tres días, puede solicitarse el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia. En estos supuestos, la Administración señalará una nueva fecha para la comparecencia. Tanto el acuerdo de ampliación como de aplazamiento del plazo de tramitación no son recurribles²⁴.

(24) Art. 91 RGGIT

1.3. Terminación

Las distintas **formas de terminación** de los procedimientos tributarios son las siguientes: resolución, desistimiento, renuncia al derecho, imposibilidad material de continuarlos por causa sobrevenidas, caducidad, cumplimiento de la obligación objeto de requerimiento y cualquier otra causa prevista por el ordenamiento²⁵.

(25) Art. 100.1 LGT

La **resolución** es la forma normal, y debida, de finalización del procedimiento, ya que existe el deber de dictar resolución expresa. Dicha resolución puede adoptar diferentes formas, en función del tipo de procedimiento de que se trate. Entre todas, destaca la liquidación, que es el acto resolutorio por excelencia. A estos efectos, se considera resolución la contestación realizada de forma automatizada por la Administración cuando así esté previsto en un procedimiento.

La nueva LGT se ha limitado, en lo esencial, a reproducir casi literalmente el contenido del art. 87 LRJPAC (actualmente, art. 84 LPACAP), por lo que no puede decirse que se introduzcan muchas novedades en el mismo.

Aunque el procedimiento siempre finalizará por una **resolución**, independientemente de la causa que ha dado lugar a ella, habiendo desaparecido la distinción entre formas normales y anormales de terminación del mismo, también ponen fin a los procedimientos tributarios el **desistimiento** y la **renuncia** al derecho en que se fundamente la solicitud, a los que habrá que estar igualmente, con la misma salvedad anterior.

A la imposibilidad material de continuarlos por **causas sobrevenidas** (entre otros supuestos, se puede citar la muerte del interesado cuando su actuación se fundamente en intereses de carácter personal, reforma legislativa o pérdida del objeto del procedimiento) se refiere igualmente el art. 100 LGT, como lo hace también el art. 84.2 LPACAP.

La **caducidad** constituye, según el art. 100 LGT, otra forma de terminar los procedimientos tributarios. Dicha caducidad, en el seno de los procedimientos de gestión tributaria, fundamentalmente, constituye una auténtica novedad, como se analizará más adelante, pudiendo entenderse aplicable la misma como forma de terminación del procedimiento por el incumplimiento de la obligación de resolver en plazo en los procedimientos iniciados de oficio, con un esquema similar al contenido en el art. 95 LPACAP.

Otra forma específica de poner fin al procedimiento tributario, según el art. 100 LGT, consiste en "el **cumplimiento de la obligación** que hubiera sido objeto de requerimiento", forma que, a diferencia de las anteriores, en las que aparece siempre una resolución, pone fin a un procedimiento tributario iniciado sin ella.

El cumplimiento de la obligación

Como supuestos concretos en los que resulta aplicable esta previsión legal se pueden citar el de los requerimientos individualizados a terceros a que se refiere el art. 93 LGT y que, si son cumplimentados por el destinatario, determinan que la información requerida quede incorporada, en su caso, al expediente de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto. Otro supuesto sería el del procedimiento de verificación de datos, regulado en los arts. 131 y ss. LGT, que se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración tributaria para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación. Dicho procedimiento puede terminar "por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario".

Por último, concluye el primer párrafo del art. 100 LGT estableciendo que pondrá fin al procedimiento **cualquier otra causa** prevista en el ordenamiento tributario, lo cual permite dar acomodo legal, como causa de terminación de los procedimientos tributarios, a las formas de conclusión previstas en el procedimiento de verificación de datos (resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección) o del procedimiento de comprobación limitada (por el inicio de un procedimiento inspector).

Aunque no la menciona expresamente la LGT, también cabe incluir la **terminación convencional** o mediante acuerdo de las partes.

Conviene detenerse en la principal forma de terminación de los procedimientos tributarios: la resolución. El RGGIT establece una detallada regulación de esta cuestión y de otras relacionadas, como son el cómputo de los plazos máximos de resolución, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Terminación convencional

La LPACAP sí que se refiere a la convención como causa de terminación de los procedimientos administrativos. En el ámbito tributario, esta forma de terminación del procedimiento se da únicamente en el caso de las actas con acuerdo.

De acuerdo con el desarrollo reglamentario, una vez concluida la tramitación del procedimiento, el órgano competente dictará **resolución**, que será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable, y decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y aquellas otras que se deriven de él²⁶.

(26) Art. 101 RGGIT

Contenido de la resolución

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

Cuando la resolución contenga una liquidación será de aplicación lo dispuesto en el art. 102 LGT (relativo a la notificación de las liquidaciones tributarias), e incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes.

El **incumplimiento de los plazos máximos de terminación** de los procedimientos producirá los efectos previstos en su normativa específica o, en su defecto, los previstos en el art. 104 LGT (relativo a los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa), sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar resolución expresa cuando proceda.

La resolución expresa y el silencio administrativo

Es importante destacar que el RGGIT prevé que, en los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior solo podrá ser confirmatoria del mismo.

Asimismo, en los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.

Aclara el RGGIT que los efectos del silencio administrativo se entenderán sin perjuicio de la facultad de la Administración de proceder a la comprobación o investigación de la situación tributaria de los obligados tributarios, con relación a la concurrencia de las condiciones y requisitos de beneficios fiscales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 115.3 LGT.

También conviene destacar que el RGGIT regula una serie de circunstancias que pueden darse cuando un procedimiento finaliza como consecuencia del inicio de otro procedimiento: los intentos de notificación que deben realizarse, los efectos que se producen sobre un procedimiento sancionador que se hubiere iniciado y la conservación de la validez de las actuaciones y pruebas practicadas.

Finalización de un procedimiento como consecuencia del inicio de otro

Cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento.

Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o de un procedimiento sancionador que hubiesen terminado de la forma prevista en este apartado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dichos procedimientos conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que puedan iniciarse con posterioridad, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento.

En relación con el **cómputo de los plazos máximos de resolución**, el RGGIT dispone que 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 procedimiento²⁷.

(27) Art. 102 RGGIT

Respecto a los **períodos de interrupción justificada** y las **dilaciones no imputables a la Administración**, se establecen las siguientes normas:

- Los acreditados durante los procedimientos seguidos frente al deudor principal, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se considerarán como tales a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.
- Deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.
- A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, se contarán por días naturales.
- El obligado tributario tendrá derecho a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias determinantes, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.
- No impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.

Periodos de interrupción justificada

Se consideran períodos de interrupción justificada los siguientes, según el art. 103 RGGIT:

- 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.
- 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 estos 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, los 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo anterior.

- 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.
- 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 esto sea posible y resulte procedente, podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 101.4 LGT.
- Cuando concorra 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 art. 101.4 LGT.
- Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las juntas arbitrales previstas en los arts. 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.

Dilaciones no imputables a la Administración

Se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración, entre otras, las siguientes, de acuerdo con el art. 104 RGGIT:

- Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.
- La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.
- La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.
- La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado.
- El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el art. 156.3.b LGT, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

- La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el art. 158.3.a LGT.
- La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el art. 128 LGT, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.
- La falta de presentación en plazo de la declaración informativa con el contenido de los libros registro regulada en el art. 36 RGGIT. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación.
- El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la DA 3.ª del RD 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a 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.
- El incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del IVA mediante la sede electrónica de la AEAT para las personas y entidades a las que se refiere el art. 62.6 RIVA. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos hasta la fecha de su presentación o registro.

Por último, la LGT declara que "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"²⁸ⁿ.

(28) Art. 100.2 LGT

La actuación de forma automatizada

A nuestro juicio, es positivo que en la LGT se realice una mención específica a la informática decisional. Este art. 100.2 LGT debe ponerse en relación con el art. 96.3 de la propia LGT, que dispone que "los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse".

En este último precepto de la LGT, se realiza una mención específica de la "actuación de forma automatizada" de la Administración tributaria. Es decir, se está contemplando el fenómeno de la informática decisional o, lo que es lo mismo, la sustitución de la inteligencia humana por la inteligencia artificial (una aplicación informática) en la toma de decisiones tributarias. Fenómeno que ya viene siendo aplicado desde hace tiempo en otros ámbitos privados, como, por ejemplo, en las operaciones bursátiles de transmisión de valores en los mercados secundarios.

2. Las liquidaciones tributarias

Los procedimientos de gestión y de inspección pueden finalizar con la emisión por parte de la Administración de un **acto administrativo de liquidación**, especialmente cuando esta es definitiva (tiene la misma función que la sentencia en un proceso judicial).

Su principal efecto es el de convertir en exigible la deuda tributaria originada con la realización del hecho imponible. Así concebida, supone un paso lógico en el proceso de aplicación de los tributos: realizado el hecho imponible que genera la obligación tributaria, esta ha de ser cuantificada.

La liquidación como acto resolutorio

Constituye, como se ha señalado, el acto resolutorio por excelencia, ya que se refiere a la determinación de la deuda tributaria y porque a él se refieren las controversias formuladas respecto de la resolución de otros procedimientos accesorios o instrumentales: como en la comprobación de valores, acuerdos de valoración, etc. En estos casos, el acto resolutorio no puede ser impugnado directamente, sino que la impugnación se reserva al acto de liquidación que se dicte.

No obstante, **este esquema ha sido alterado** con la masificación de las autoliquidaciones. En el caso de las autoliquidaciones, la deuda se paga sin necesidad de acto administrativo previo que la determine y sin requerimiento previo expreso por parte de la Administración. Con lo cual la liquidación ya no es siempre un paso previo para convertir en exigible la deuda y, además, en un solo acto se confunden las fases de gestión y recaudación.

Por lo tanto, en el sistema actual, la **liquidación** solamente se produce, por un lado, en aquellos contados tributos en los que se aplica el sistema de liquidación tradicional; y, por el otro, en los tributos autoliquidados, cuando la Administración considera necesario rectificar la autoliquidación presentada por el contribuyente o suplir su falta de presentación (a través de una actividad de comprobación inquisitiva o abreviada) o de investigación, o bien cuando el contribuyente solicita la rectificación de su propia autoliquidación.

2.1. Concepto de liquidación

1) Concepto

Lectura recomendada

J. R. Ruiz García (1987). *El acto de liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas.

La LGT define, como novedad, el concepto de liquidación, en los siguientes términos: 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 tributaria²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 101 LGT

La **liquidación** es el acto administrativo resolutorio por el cual se determina la existencia de una deuda tributaria, identificando al sujeto pasivo y su cuantía. O, lo que es lo mismo, es la operación de determinación de la cuantía de una deuda, de hacer líquida una deuda que previamente existe en montante o importe no concretado.

El resultado de la liquidación puede ser positivo, negativo o cero. Por lo tanto, la actividad liquidadora no siempre se traduce en la determinación de una deuda a ingresar, sino que también puede poner de manifiesto un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria que habrá de realizar la Administración; o bien puede ir dirigida la liquidación a la determinación de una cantidad a compensar.

El concepto de liquidación

Este concepto de liquidación se aplica no solo a la deuda tributaria derivada por la realización del hecho imponible, sino también a la derivada de otras obligaciones, como las obligaciones a cuenta y las obligaciones accesorias.

Las autoliquidaciones no tienen la consideración de liquidación, ya que no recogen una manifestación de voluntad expresa de la Administración.

Por otra parte, la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 101.1 LGT

La vinculación de la Administración y del obligado tributario

La Administración no queda vinculada por los datos que aparecen en estos documentos, pudiendo utilizar los datos de que disponga o que descubra en el curso de algún procedimiento. Ahora bien, en este caso, deberá expresarlo así en la motivación de la liquidación.

En cambio, el obligado tributario sí que queda vinculado, no pudiendo rectificar los hechos declarados, salvo demostrando que incurrió en error.

2) Funciones

El acto de liquidación cumple dos funciones:

- Fija exactamente la cuantía de la prestación tributaria.
- Exige dicha prestación al obligado tributario.

3) Competencia

En la actualidad, la distribución competencial es la siguiente:

- Los órganos de gestión tienen competencia para liquidar, por un lado, en los tributos que son exigidos por liquidación (pero son casos residuales); y por el otro, en los tributos que se autoliquidan, tienen competencia cuando la liquidación es consecuencia de una actividad de comprobación abreviada iniciada por estos órganos.
- Los órganos de inspección tienen competencia para liquidar cuando la liquidación se deriva de una actuación de investigación o comprobación inquisitiva, haya o no mediado liquidación provisional³¹.

La competencia de los órganos de inspección

Dentro de la inspección tendrá la competencia un órgano distinto del que ha desarrollado las actuaciones inspectoras, aunque ni la LGT ni el RGGIT determinan qué órgano será el competente para practicar la liquidación.

En cambio, el reglamento general de la inspección de los tributos de 1986, en su art. 60.1, atribuía tal competencia al inspector jefe de la dependencia. Cuando el inspector-jefe era autorizado o encargado de actuaciones directas de investigación y comprobación, tenía la competencia para dictar la liquidación resultante del acto otro inspector-jefe, de otra delegación vecina, normalmente. Según ha criticado cierta doctrina (Falcón y Tella), no se ajustaba a la ley la práctica de liquidaciones firmadas por el jefe de la oficina técnica (por ejemplo, en el ámbito de la Oficina Nacional de Inspección), que es un órgano con funciones meramente de análisis, estudio y asesoramiento.

4) Contenido

La liquidación determina precisamente el importe o **cuantía** de la prestación tributaria. Ello no siempre se traducirá en un ingreso a favor de la Administración, sino que puede arrojar un importe coincidente con el ya ingresado por el sujeto (cuota cero) o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho de devolución o a compensar.

También la liquidación identifica el **concepto** por el que se liquida. Esto es, el tributo o prestación que se cuantifica, lo que implica expresar todos sus elementos configuradores: presupuesto de hecho, sujeto obligado, período impositivo, etc.

Asimismo, establece el **órgano** que dicta el acto administrativo. Ya que si se omite tal mención, se impide conocer si se ha adoptado por el órgano competente.

Debe contener también los **hechos, datos, valoraciones y criterios** que han servido a la Administración para cuantificar la prestación. Y ello como reflejo del deber de motivar los actos de liquidación. Sobre todo deberán incluirse los elementos de cuantificación de la prestación, so pena de incurrir en nulidad de la liquidación si se omiten.

Finalmente, la liquidación contiene el **mandato de que se ingrese**, si procede, la prestación en el importe liquidado. Indicando el plazo, medios y órgano para efectuar el ingreso.

⁽³¹⁾Art. 141.g LGT

La competencia para liquidar

En el sistema tradicional, únicamente tenían atribuida la competencia para dictar un acto de liquidación los órganos de gestión, estando prohibido para los de inspección.

La motivación de las liquidaciones

Existe jurisprudencia contradictoria en orden a declarar la nulidad de las liquidaciones provisionales denominadas paralelas que, a modo de motivación, contienen un simple asterisco junto con la cita de un precepto legal. El TSJ de Valencia, en su sentencia de 29 de enero del 2003, siguiendo la doctrina contenida, entre otras, en la STS de 28 de junio de 1993, declara la nulidad de este tipo de liquidaciones practicadas de esta forma.

5) Efectos

El efecto típico atribuido tradicionalmente al acto de liquidación era que, al convertir en líquida la deuda, anteriormente ilíquida, la convertía en **exigible**. Tras la generalización de las autoliquidaciones, la función de exigibilidad solamente será predicable en aquellos tributos liquidados por la Administración.

El acto de liquidación se **presume lícito**, en virtud de la presunción de legalidad de los actos administrativos. Asimismo, se **abre el plazo para ingresar** la deuda, fijado en el propio acto. Esto es, la liquidación es el presupuesto para iniciar el procedimiento de recaudación.

Otro de los efectos consiste en que se **interrumpe el plazo de prescripción**. Aunque normalmente dicha interrupción se produce con el inicio de la comprobación puesta en conocimiento del sujeto pasivo, en los casos en que la liquidación se produce como consecuencia de una actividad de comprobación.

Por último, **pone fin al procedimiento** y por ello es acto impugnabile en la vía administrativa correspondiente: abre la vía de la impugnación por parte del obligado tributario. La Administración queda vinculada por su decisión, pudiendo rectificarla únicamente por medio del correspondiente procedimiento.

La exigibilidad

En el caso de las autoliquidaciones, la exigibilidad tiene lugar automáticamente en el plazo de pago establecido reglamentariamente, por mandato de la ley y sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

2.2. Clases de liquidaciones

La principal distinción que cabe efectuar con relación a las clases de liquidaciones es entre liquidaciones provisionales y definitivas³².

Las clases de liquidaciones

La LGT del 2003, al igual que la de 1963, no define ambos conceptos, aunque señala cuándo una liquidación es definitiva (art. 101.3 LGT). Por exclusión, en los restantes supuestos estaremos en presencia de una liquidación provisional (art. 101.4 LGT).

La comprobación inspectora puede dar lugar tanto a una liquidación provisional como a una definitiva. Será definitiva cuando la actividad comprobadora o investigadora vaya referida a la totalidad de los elementos de las obligaciones tributarias. En cambio, la comprobación gestora solo puede dar lugar a una liquidación provisional.

La liquidación **provisional** surte plenos efectos, pero puede ser revisada por la Administración a través de su potestad de investigación y comprobación, durante el plazo de prescripción de cuatro años.

La liquidación **definitiva** no puede ser revisada por la Administración, a no ser que se aplique el procedimiento de revocación del art. 219 LGT.

Tradicionalmente, la diferencia entre liquidaciones provisionales y definitivas venía dada, fundamentalmente, por la posible revisión de las primeras por parte de la Administración. Sin embargo, tras la regulación del asunto por la nueva LGT, dicha diferencia adquiere un nuevo matiz que incrementa la se-

⁽³²⁾Art. 101.2 LGT

La liquidación firme

No es lo mismo una liquidación definitiva que una liquidación firme, esto es, no impugnabile por el obligado tributario. El acto de liquidación puede ser firme, por ejemplo, si se ha dejado transcurrir el plazo para recurrir, sin que signifique que la liquidación deje de ser provisional, es decir, susceptible de ser revisada por la Administración.

guridad jurídica de los obligados tributarios, ya que la liquidación provisional, al haber sido dictada en aquellos supuestos en los que la Administración no cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para determinar de forma definitiva el importe de la deuda tributaria, puede ser revisada o rectificada por la Administración mediante su potestad de investigación y comprobación durante el plazo de prescripción, dependiendo de los medios utilizados en la comprobación que motivó la liquidación provisional, en los términos de los arts. 133.2 (procedimiento de verificación de datos), 140 (procedimiento de comprobación limitada) y 148.3 LGT (comprobación realizada por la inspección).

En los dos últimos supuestos, mientras no transcurra dicho período, la Administración podrá modificar la liquidación provisional y sustituirla por una definitiva, si en el uso de sus facultades de comprobación encuentra nuevos "hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas" en la liquidación provisional. El legislador tributario, consciente de la trascendencia que tiene para el obligado tributario, en cuanto a la certidumbre jurídica, la calificación de una liquidación como provisional o definitiva, ordena en el art. 102.2.f LGT que conste dicho extremo en la notificación de la liquidación.

Por su parte, dispone la LGT que "en los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales³³". Y continúa señalando que

(33) Art. 101.4 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 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. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el art. 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente".

Así pues, como se ha señalado, tienen la condición de provisionales, por exclusión, las que no son definitivas. A juicio de Fernández Junquera, hubiera sido deseable no entrar a concretar qué tipos de liquidaciones tienen el carácter de provisionales, pues una vez definidas y concretadas suficientemente las definitivas, las demás, todas las demás, serán provisionales.

En concreto, de conformidad con el art. 101.4 LGT, las siguientes liquidaciones tienen el carácter de **provisionales**:

En primer lugar, la que giran los órganos de gestión fruto de una actividad de comprobación.

En segundo lugar, las practicadas por la inspección cuando no ha sido posible investigar o comprobar íntegramente la situación tributaria del contribuyente. A este supuesto parece referirse el art. 101.4.a LGT, al señalar el caso de una obligación que deba ser determinada en función de otras que no hayan sido comprobadas (lo que pasa con los socios de entidades en régimen de atribución de rentas cuando no se haya comprobado a la sociedad) o que, habiendo sido objeto de comprobación, se haya dictado una liquidación provisional o definitiva no firme; o cuando existan elementos cuya comprobación definitiva no haya sido posible durante el procedimiento. En este último caso, siguiendo a Martín Fernández, al encontrarse en el mismo apartado que la causa anterior, nos indica que nos encontramos ante supuestos de una imposibilidad manifiesta y justificada, que no debe quedar a la apreciación subjetiva del actuario.

Y, en tercer lugar, cuando proceda dictar distintas propuestas de liquidación respecto de una misma obligación tributaria. En particular, sucede este supuesto en relación con las actas con acuerdo o conformidad cuando: en relación con las primeras, el acuerdo no incluya todos los elementos de la obligación tributaria; y, en las segundas, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización. Así pues, se trata de supuestos en que el acuerdo o la conformidad son parciales. Asimismo, se engloban dentro de este supuesto los casos en que se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de regularización, así como otros supuestos previstos reglamentariamente.

A su vez, de conformidad con la LGT,

"tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter³⁴."

⁽³⁴⁾Art. 101.3 LGT

La liquidación definitiva no puede ser revisada por la Administración, a no ser que se aplique el procedimiento de revocación del art. 219 LGT.

En consecuencia, tienen la consideración de liquidaciones **definitivas**, según dicho precepto, de un lado, las practicadas por la inspección, previa comprobación o investigación, siempre y cuando dicha actividad administrativa vaya referida a la totalidad de los elementos de las obligaciones tributarias. La liquidación que se practique tras la comprobación podrá rectificar, en su caso, la provisional que haya sido dictada previamente o confirmarla. En cualquier

caso, para que sea definitiva, la actividad comprobadora debe ser completa y exhaustiva, realizándose siempre, como se deduce del precepto, por la inspección.

Así pues, la nueva LGT es más precisa en este aspecto que su predecesora, cuyo art. 120.2.a se refería, simplemente, a la "previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración", con lo que se podían suscitar dudas sobre si también podían ser dictadas por los órganos de gestión. Y, de otro lado, como cajón de sastre, la LGT considera como definitivas las demás liquidaciones a las que la normativa tributaria otorgue dicho carácter.

Por último, el art. 190 RGGIT especifica cuándo las liquidaciones dictadas en el curso de un procedimiento de inspección tienen carácter definitivo o provisional.

Ejemplo

A la empresa X, S. L. la AEAT le practicó el año pasado una liquidación provisional, después de efectuar una comprobación de la concurrencia de los requisitos de la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos que se había aplicado en la declaración del IS de hace dos años. En septiembre de este año, la AEAT le ha notificado el inicio de un nuevo procedimiento, de comprobación limitada, sobre el mismo impuesto y período.

De acuerdo con lo establecido en el art. 140 LGT, la práctica de una liquidación provisional tiene un efecto preclusivo respecto de los extremos a que se haya extendido la comprobación de que deriva.

Lo que este precepto significa es que el posterior inicio de una nueva actuación de gestión o inspectora (que puede ser parcial, es decir, limitada al examen de algunos aspectos de la situación del obligado tributario respecto de un impuesto) no podrá volver sobre lo que ya fue objeto de comprobación, salvo que existan nuevos hechos o circunstancias que se hayan tenido en cuenta a efectos de una segunda liquidación consecuencia de la segunda comprobación parcial. En definitiva, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la primera resolución.

Por otra parte, debe quedar claro que no hay en la redacción de la LGT base para afirmar la existencia de dos procedimientos de comprobación limitados distintos, como podrían ser el practicado por los órganos de gestión tributaria y el practicado por los de inspección; ni tampoco puede sostenerse que exista una prevalencia orgánica o jerárquica en cuanto a las liquidaciones que se practiquen, que permitiera a la inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la dependencia de gestión tributaria basándose, por ejemplo, en que la inspección tiene mayores competencias que gestión tributaria. El procedimiento de comprobación limitada es un tipo de procedimiento único, que se regula dentro de la sección dedicada a los procedimientos de gestión tributaria, por lo que no cabe admitir distinción jerárquica en este procedimiento en función del órgano que actúe.

En conclusión, para que la Administración tributaria pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea esta total o parcial). Así lo ha proclamado el TEAC en resolución del 20 de diciembre del 2007.

Otra cosa es que el segundo procedimiento se centre en aquellos elementos de la obligación tributaria del mismo concepto y período que no fueron comprobados inicialmente: en el caso planteado, todo lo que no sea la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Nada obsta entonces a la actuación administrativa, como se deduce del art. 101, apartados 3 y 4, LGT.

2.3. Notificación de las liquidaciones

Como todo acto administrativo, para producir efectos, el acto de liquidación debe ser notificado al interesado³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 102.1 LGT

Esta cuestión está regulada en los siguientes preceptos:

- Art. 102 LGT, que regula el contenido de la notificación (apartado 2), la liquidación colectiva por edictos de los tributos de cobro periódico por recibo (apartado 3); así como la posibilidad de prescindir de la notificación expresa en determinados supuestos (apartado 4). Se regula esta materia en términos similares a los previstos en la LGT de 1963, en concreto, en su art. 124 LGT de 1963; si bien el art. 125 LGT de 1963 regulaba la convalidación de las notificaciones defectuosas, mientras que ahora no se regula esta cuestión.
- Arts. 110 a 112 LGT, relativos al lugar para la práctica de las notificaciones; la recepción de la notificación; el rechazo de la notificación; y la notificación por comparecencia.
- El art. 109 LGT se remite a la normativa administrativa, básicamente, la LPACAP, para la determinación de otros aspectos relacionados con las notificaciones (medios, plazo, actos a notificar...). No era necesaria dicha remisión, ya que esta norma administrativa es de aplicación supletoria, de acuerdo con lo previsto en el art. 7.2 LGT y en la DA 1ª LPACAP.

La notificación de la liquidación³⁶ debe contener los siguientes extremos:

⁽³⁶⁾Art. 102.2 LGT

- La identificación de los obligados tributarios.
- Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (el art. 124 LGT de 1963 se refería a los "elementos esenciales" de la liquidación).
- 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.
- Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con expresión de los plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos.
- Lugar, plazo y forma en que debe ingresarse la deuda tributaria.
- El carácter provisional o definitivo de la liquidación.
- Además, el acto de notificación deberá contener el texto íntegro del acto o resolución que se notifica, de conformidad con el art. 40.2 LPACAP.

Los elementos esenciales

Por elementos esenciales de la liquidación, a los efectos de su notificación, debe entenderse el hecho imponible, la base imponible y la base liquidable, el tipo de gravamen, las deducciones, la cuota tributaria (con independencia de su signo) y, en su caso, los recargos legalmente exigibles sobre las bases o sobre las cuotas.

La motivación de la liquidación

El art. 124.1 LGT de 1963 exigía dicha motivación solo cuando se producía un aumento de base respecto de la declarada por el obligado tributario.

Esta exigencia se enmarca en el deber de motivación de los actos administrativos, que fue contemplado, con carácter general, en el art. 13.2 LDGC. Determinaba el citado artículo que "los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tri-

butaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

En consecuencia, la nueva LGT ha recogido las demandas doctrinales de que se extendiera la motivación a cualquier liquidación, esto es, a toda fijación de la cuantía de la deuda cuando la Administración rectifique la calificación jurídica practicada por el obligado tributario. Así se dota de mayor seguridad jurídica al obligado tributario, ya que la motivación es trascendental cuando la Administración tiene en cuenta criterios distintos de los mantenidos por el obligado tributario (por ejemplo, el sujeto cree aplicable una exención en base a un criterio de interpretación no compartido por la Administración). Además, la rectificación que origina la liquidación puede referirse no solo a la base, también a otros elementos incluidos en la declaración o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo: tipo de gravamen, reducciones de la base imponible, deducciones de la cuota...

Ahora bien, en palabras de Fernández Junquera, resulta curioso, si no contradictoria, la obligación de notificar la motivación general de las liquidaciones en los casos citados, cuando la motivación general de las liquidaciones viene dispuesta en el art. 103 y no parece que se pueda entender que haya supuestos en los que una liquidación motivada sea objeto de notificación sin la correspondiente motivación.

Por otra parte, la LGT, siguiendo los pasos de su predecesora (art. 124.4 LGT de 1963), establece que "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 representante³⁷". Se trata de supuestos de notificaciones presuntas, cuyo máximo exponente viene constituido por la notificación de las actas de conformidad (arts. 156 LGT), supuesto al que puede añadirse el de las actas con acuerdo (art. 155 LGT).

(37) Art. 102.4 LGT

En el caso de **tributos que se gestionan por padrón o matrícula** y que se cobran periódicamente por recibo³⁸, se prevé que 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.

(38) Art. 102.3 LGT

Notificación de los tributos gestionados por padrón o matrícula

Son tributos en los que la primera liquidación de alta es notificada individualmente al sujeto pasivo, pero las siguientes, si no se produce un aumento de base, se notifican colectivamente por anuncios en el boletín oficial de la provincia y en el tablón de anuncios del ayuntamiento, ya que existe identidad de los actos iniciales y posteriores.

Si se aumenta la base deberá notificarse individualmente y motivarse, a no ser que el aumento se deba a las revalorizaciones autorizadas por las leyes. Esta referencia fue introducida en la reforma de 1995, porque las leyes de presupuestos aprueban revalorizaciones aplicando coeficientes multiplicadores sobre los valores iniciales.

Según la STC 73/1996, de 30 de abril, las notificaciones edictales son constitucionales, aunque imponen una especial diligencia al contribuyente de acudir a los tablones de anuncios y leer el boletín oficial de la provincia, porque su finalidad es la agilidad y eficiencia en la gestión tributaria municipal.

El fundamento de esta habilitación reside en la voluntad de agilizar y facilitar la tramitación del procedimiento de gestión tributaria, en los casos en que el obligado tributario conoce de antemano el contenido de la liquidación inicial, razón por la cual la falta de notificación individual de las sucesivas liquidaciones no le produce indefensión.

En efecto, este tipo de notificación permite la agilización del procedimiento de gestión de los tributos de cobro periódico, dado que el escaso espacio temporal de que se dispone de un período impositivo a otro y el gran número de obligados tributarios dificultan, en la práctica, la notificación expresa para cada contribuyente. Y es, precisamente, en la esfera local donde habitualmente se acude más a este tipo de notificaciones, dado que los

tributos de cobro periódico conforman la base de su financiación y afectan a una notable cantidad de contribuyentes.

El problema que puede surgir en este tipo de notificaciones es la disminución de garantías en la recepción de la información notificada, debido a que los contribuyentes no gozan de una comunicación individual y directa, con las repercusiones que de ello se derivan en cuanto a las posibilidades de defensa, que pueden quedar de esta forma mermadas, pudiendo generar indefensión. Ante este estado de cosas, se hace patente la necesidad de que el contribuyente tenga constancia de los datos de la liquidación en aras a garantizar su derecho de defensa, pero conjugándolo con la agilización y simplificación en la actuación administrativa. En este sentido, la LGT ha dispuesto para solucionarlo la obligatoriedad de notificación expresa, personal y directa de la primera liquidación de alta en el registro, padrón o matrícula. Por tanto, como presupuesto para la notificación colectiva de este tipo de tributos, es necesario un acto expreso de notificación individual de la primera liquidación, que debe contener los requisitos esenciales que exige el art. 102.2 LGT.

3. El deber de resolver y plazos de resolución

En esta materia, nuevamente la LGT reproduce lo previsto por la LPACAP, para la Administración pública, en general.

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 expresa³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 103.1 LGT

La regulación de la obligación de resolver

Este precepto incorpora, en principio, el contenido del art. 13 LDGC, aunque existen alteraciones notables del mismo, habiéndose apartado, voluntariamente, y sin razones aparentes para ello, según opina Huesca, de las previsiones generales sobre la materia contenidas en el art. 42.1 LRJPAC (actualmente, art. 21.1 LPACAP).

El art. 13 LDGC había seguido, en general, las pautas del art. 42.1 LRJPAC, en su primitiva redacción, no siendo objeto de reforma alguna tras la modificación de este precepto por la citada Ley 4/1999, de 13 de enero. La vigente LGT podría ya haber incorporado, con algún pequeño matiz, el contenido del art. 42.1 LRJPAC. Sin embargo, no ha sido así y ha optado por tener más presente el contenido del art. 13.1 LDGC, configurando una especialidad procedimental sin excesivo fundamento, según el autor citado.

La obligación de resolver, por lo tanto, se cumplirá perfectamente tanto si se dicta una resolución expresa sobre el fondo de las cuestiones planteadas como si se dicta una resolución expresa también declarando la inadmisibilidad o extemporaneidad de la solicitud.

El art. 21.1 LPACAP, al señalar que "la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos" se está expresando de una forma mucho más amplia que el vigente art. 103.1 LGT, pudiendo perfectamente comprenderse tanto los casos en que se decide sobre el fondo como aquellos otros en que se declare la inadmisibilidad o la extemporaneidad, como incluso aquellos en los que concurra alguna de las circunstancias del art. 103.2 LGT, en los que es necesario, en todo caso, dictar resolución expresa, aunque no medie solicitud alguna del interesado.

El art. 101.2 RGGIT establece el contenido de la resolución: mención expresa del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario, fecha, identificación del órgano que dicta la resolución y, en su caso, de los hechos y fundamentos de derecho que la motiven.

No obstante, señala la LGT que **no existirá obligación de resolver expresamente**⁴⁰ en los siguientes casos:

⁽⁴⁰⁾Art. 103.2 LGT

- Los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario.
- Los procedimientos en que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. Ahora bien, en estos casos, el interesado puede solicitar que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias.

Contiene este precepto los supuestos en los que la Administración tributaria no tiene la obligación de resolver expresamente, sobre el fondo, se entiende, pues si el interesado lo solicita, la Administración está obligada a dictar una resolución expresa declarando que se ha producido alguna de esas circunstancias.

Según el art. 21.1 LPACAP, como ya se ha señalado, en todos estos casos, la Administración está obligada, sin necesidad de solicitud del interesado, a dictar resolución expresa. Inexplicablemente, como denuncia Huesca, la LGT se aparta en este aspecto de la normativa administrativa, siguiendo las pautas del antiguo art. 13.1 LDGC, exceptuando de la obligación de resolver expresamente en estos casos, salvo que el interesado lo solicite de forma expresa.

En cuanto a las excepciones a la obligación de resolver, hay que señalar que, en estos supuestos, más que de excepciones a la obligación de resolver, nos encontramos ante aplicaciones coherentes de la norma, pues no tiene sentido resolver expresamente un procedimiento cuando el interesado hubiese desistido del mismo. Precisamente, porque ese desistimiento era causa de terminación del procedimiento.

Por otra parte, se establece el **deber de motivar** los actos tributarios (con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho) en los siguientes casos: los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal, la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos y cuantos otros actos que se dispongan en la normativa vigente⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 103.3 LGT

Por consiguiente, en relación con los actos de **liquidación**, según el art. 103.3 LGT, todos ellos serán motivados con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho, contrastando esta obligación general de motivar con lo dispuesto en el art. 102.2 LGT, cuyos tres primeros apartados se refieren al contenido del acto de liquidación, y donde se señala que las liquidaciones se notificarán con expresión de 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", dando a entender que, en los demás casos, no habría ya obligación de motivar, siquiera de forma sucinta, la liquidación, lo cual choca con la regla general expuesta en el art. 103.3 LGT.

En relación con los actos de **comprobación de valores**, la exigencia de motivación ha sido una constante en la doctrina jurisprudencial, pudiendo citarse en este sentido innumerables sentencias que rechazan el empleo de fórmulas o impresos estereotipados como motivación de esos actos y que ocasionan una evidente indefensión. Desgraciadamente, la Administración tributaria sigue en algunos casos obviando esta obligación, lo que ha determinado ya pronunciamientos bastantes radicales de los tribunales.

En tercer lugar, y representando una novedad respecto a la regulación contenida en el art. 13.2 LDGC, el art. 103.3 LGT establece que deberán ser motivados también los **actos que impongan una obligación**. Con esta expresión, cualquier acto de la Administración tributaria que imponga una obligación, por insignificante que parezca, deberá ser motivado, con lo que todos los actos de gravamen, típicos del ámbito tributario, se verán afectados por esta obligación, lo cual es indudable que supone un avance significativo, como también lo es, siendo otra novedad del citado art. 103.3 LGT respecto del art. 13.2 LDGC, la obligación de motivar los **actos que denieguen un beneficio fiscal**.

Por el contrario, se mantiene, aunque con un sentido más amplio, la obligación de motivar los **actos que denieguen la suspensión de la ejecución** de actos de aplicación de los tributos, entendiendo por tales los que se desarrollen a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, fundamentalmente.

Por último, el art. 103.3 LGT obliga también a motivar **cuantos actos se establezcan en la normativa** vigente. Esta expresión permite, en primer término, tener presente la normativa propiamente tributaria donde se establezca expresamente esta obligación de motivar, siendo importante resaltar que la motivación de los actos que impongan una obligación establecida en este artículo va a cubrir, con carácter general, un amplio abanico de actos en materia tributaria.

En relación con los **plazos de resolución**, 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 europea⁴².

⁽⁴²⁾Art. 104.1 LGT

Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de **seis meses**. Queda excluido de este plazo máximo de resolución el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el

plazo de prescripción del derecho de cobro. El procedimiento de inspección puede durar, como máximo, 18 o 27 meses, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias.

Finalmente, como señalan los arts. 104.2 LGT y 102 RGGIT, hay que tener en cuenta que los períodos de interrupción justificada que se especifican reglamentariamente (art. 103 RGGIT) y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria (art. 104 RGGIT) no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

De acuerdo con lo previsto en el art. 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, estos se entenderán como hábiles (no naturales) y quedarán excluidos como tales los sábados, que se consideran inhábiles.

Respecto al plazo general para la resolución, es positiva la referencia a que la norma tenga rango legal, pues la redacción del art. 23 LDGC, al referirse simplemente a "la normativa", dejaba la duda de si dicho plazo podía ser modificado por norma de rango inferior, o por el contrario, dejaba vigente otros plazos distintos contenidos en reglamentos.

El apartado primero de este art. 104 LGT continúa diciendo que, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no establezcan plazo máximo, este será de seis meses, apartándose en este punto del art. 21.3 LPACAP, que lo fija en tres meses.

A continuación, y en relación con la **determinación del *dies a quo***, el art. 104.1 LGT se refiere, en primer lugar, a los procedimientos iniciados de oficio. A diferencia de lo previsto en el art. 21.3.a LPACAP, que fija ese momento en la fecha del acuerdo de iniciación, el apartado en cuestión de la LGT retrasa el mismo a la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Por su parte, en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, se mantiene el régimen de la normativa administrativa, señalándose que el plazo se contará desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

A este respecto, opina Fernández Junquera que esta disposición debe ser tenida en cuenta para los supuestos en que el obligado presente el documento en un órgano distinto al competente para iniciar el procedimiento, porque en ese caso el plazo se iniciará en el momento en que dicho documento llegue al registro de la oficina correspondiente.

Respecto a la **determinación del *dies ad quem***, el procedimiento finaliza, como es lógico, con la notificación de la resolución. En cuanto a ella, la LGT señala que

Ved también

En relación con los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración, podéis ver el subapartado 1.3, "Terminación", del apartado 1, "Especialidades de los procedimientos tributarios".

"a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución⁴³".

(43) Art. 104.2 LGT

Cumplimiento de la obligación de notificar

La finalidad de esta previsión consiste en asegurar que el interesado ha podido conocer – al menos se ha intentado con las garantías que exige la ley– el contenido íntegro del acto dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos.

Para Bayona Giménez, esta previsión contenida en el art. 104.2 LGT es desafortunada, en la medida en que pudiera hacer pensar que la notificación solo debe cumplir con el requisito relativo a su contenido, por no hacer la misma mención expresa de los requisitos relacionados con su destinatario, lugar o medio empleado. Entiende este autor que el intento de notificación ha de ser válido, cumpliendo con todos los requisitos que a la misma se exigen, siendo el sentido del precepto citado el de evitar que posibles maniobras obstruccionistas del interesado en la recepción de la notificación provoquen la caducidad del procedimiento.

Asimismo, el art. 101.6 RGGIT dispone que, cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, es suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación del inicio del segundo procedimiento.

Respecto a los **efectos de la falta de resolución expresa**, tanto en los procedimientos iniciados a instancia de parte como en los iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En este sentido, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda⁴⁴.

(44) Art. 104.3 LGT

En defecto de dicha regulación, rigen las siguientes normas:

Los efectos, tal como dispone el art. 104, apartados 3 y 4, LGT, son diversos en los procedimientos iniciados a instancia de parte y en los iniciados de oficio.

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 (art. 29 CE) y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En los procedimientos iniciados de oficio, se producirán los siguientes efectos: si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, 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. En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad del procedimiento.

A este respecto, hay que tener en cuenta que, tratándose de procedimientos iniciados a instancia de parte, la LDGC no supuso novedad alguna, salvo la de exigir que todo procedimiento de gestión tributaria tenga regulado el régimen de actos presuntos que corresponda, lo que ya ocurría realmente tras la promulgación del RD 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, y que contenía el régimen de actos presuntos de un número muy importante de procedimientos iniciados a instancia de parte. La finalidad del mismo no era otra que excluir los procedimientos

tributarios indicados de la aplicación supletoria de la LRJPAC y de la regla general del silencio positivo en el ámbito tributario.

Asimismo, la LDGC, en su art. 29, fijó en doce meses el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y el efecto del transcurso de ese plazo: fundamentalmente, la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción. En el caso del procedimiento sancionador, se fijó también un plazo máximo de seis meses para la resolución del expediente sancionador. Y en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio, entre los que destaca el de liquidación tributaria, quedó fijado en seis meses el plazo máximo de resolución, pero nada se dijo sobre los efectos del transcurso de ese plazo, si bien, de nuevo, se dio todo su valor al art. 105.2 de la anterior LGT para impedir la aplicación de la caducidad.

En la actual regulación de esta materia, y en relación con los procedimientos iniciados a instancia de parte, el esquema es similar al del art. 24.1 LPACAP, aunque, con notables diferencias, ya que, en el ámbito administrativo general, la regla es la estimación por silencio administrativo de las solicitudes de los interesados en todos los casos, salvo que una norma con rango de ley o norma de derecho comunitario europeo establezca lo contrario. En el ámbito tributario, por el contrario, hay que estar primero a la normativa específica que establece, con carácter casi general, la desestimación como efecto del transcurso del plazo máximo para resolver. Solo en defecto de esa regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio.

Al respecto, el RGGIT establece que en los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior solamente podrá ser confirmatoria del mismo. En cambio, en los supuestos de desestimación por silencio negativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo será adoptada por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 101.4 RGGIT

Por último, debe tenerse en cuenta que la DA 1.^a del RD 1065/2007, de 27 de julio, ha establecido que determinados procedimientos, detallados en su apartado 1, se entienden desestimados si no se dicta resolución expresa en el plazo correspondiente. Mientras que, en su apartado 2, relaciona los procedimientos que deben entenderse estimados si no se dicta resolución expresa en el plazo señalado al efecto.

Finaliza el art. 104 LGT con un novedoso apartado 5, dedicado a la **caducidad**, que establece que "esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones".

A continuación, señala el precepto citado que

"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 a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley".

La **caducidad**, como es sabido, se diferencia de la prescripción, con carácter general, en que esta última afecta al derecho sustantivo, de tal forma que, en el supuesto de que prescriba la obligación tributaria, el sujeto activo ya no podrá

Lectura recomendada

J. J. Bayona Giménez (2005). "La caducidad de los procedimientos tributarios iniciados de oficio en la nueva Ley General Tributaria". *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova.

ejercitar su derecho, mientras la caducidad del procedimiento se refiere al derecho formal, es decir, se extingue el procedimiento caducado pero el derecho sustantivo no está perdido, y la Administración puede intentarlo de nuevo con otro procedimiento, siempre que el referido derecho no haya prescrito. La prescripción, por otro lado, puede ser objeto de interrupción, lo que no ocurre con la caducidad, sin perjuicio de que el plazo del procedimiento pueda, en determinados casos, ser suspendido o ampliado.

Por lo tanto, de acuerdo con lo previsto por el citado art. 104.5 LGT, cuando se practique cualquier actuación de requerimiento al obligado tributario, incoándose el oportuno procedimiento y posteriormente el mismo caduque, dichas actuaciones dejarán de tener la consideración de requerimientos administrativos previos y, por consiguiente, los ingresos correspondientes del obligado, desde el inicio del procedimiento, tendrán el carácter de espontáneos, a los efectos de lo dispuesto en el art. 27 LGT, de forma similar a lo que ocurre con la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario o con el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector (art. 150.2.b LGT).

El art. 104.5 LGT finaliza con un inciso en el que se determina que

"las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, 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".

Este último párrafo del art. 104.5 LGT obedece, sin duda, al principio de economía procesal y resulta acertado que lo que caduque sea el procedimiento, pero no los elementos de prueba o los documentos utilizados en el mismo.

4. La prueba en los procedimientos tributarios

4.1. Carga de la prueba

En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 105.1 LGT

Las normas sobre la prueba

A pesar de la dicción literal de este precepto, que se refiere solo a los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, recaudación e inspección), las normas sobre la prueba son válidas también para los de revisión de actos tributarios y para el procedimiento sancionador (donde rigen, además, los principios del derecho punitivo, como la presunción de inocencia, el derecho a no declarar contra uno mismo, la aplicación de la norma sancionadora más favorable, etc.).

En cuanto al contenido del precepto, se trata de un clásico principio, que se encontraba ya presente en el art. 114 LGT de 1963. A este respecto, es importante tener en cuenta que la presunción de legalidad de los actos administrativos no debe entenderse como presunción de veracidad de los hechos que constituyen su presupuesto.

Lectura recomendada

A. M. Pita Grandal (1998). *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Por otra parte, como también hacía la LGT de 1963, se establece que los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 105.2 LGT

Al ser la propia Administración la encargada de dirigir e impulsar el procedimiento, los obligados tributarios están dispensados de aportar aquellos elementos de prueba que ya obren en poder de la Administración: bastará con indicar su existencia.

Probar supone acreditar la certeza positiva o negativa de un hecho, acto o conducta por medios y cauces idóneos para demostrar su existencia, inexistencia o entidad, con el fin de lograr la convicción del juzgador u órgano decisor de una controversia sobre las pretensiones de sujetos de derecho.

Esta actividad probatoria responde a unos mismos principios materiales, aun cuando sus técnicas y cauces se modulen con arreglo a las especialidades de los ámbitos administrativo y jurisdiccional; el primero regido en general por el principio de oficialidad o actuación de oficio por la Administración, y el segundo por el principio dispositivo o de justicia rogada, propio de la jurisdicción civil. Pero, la prueba, en vía administrativa se encuentra íntimamente li-

gada a la jurisdiccional, tanto por sus bases y objetivos comunes como porque la apreciación de su validez y efectos se encuentra abocada a su enjuiciamiento revisor por los tribunales.

4.2. Medios y valoración de la prueba

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 cosa⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 106.1 LGT

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, al procedimiento que corresponda⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Art. 106.2 LGT

Aplicación de los principios generales sobre la prueba

A este respecto, atendiendo a criterios de sistemática o coherencia del ordenamiento, hubiera sido preferible la remisión a la LPACAP o la reproducción del art. 77.1 de dicha norma, que establece que "los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho".

Lo importante es destacar que, en materia tributaria, rigen los principios generales sobre la prueba vigentes en nuestro ordenamiento jurídico, especialmente, el de no limitación de los medios de prueba y el de libre apreciación de la prueba por el órgano decisor.

En relación con la libertad de apreciación de la prueba, el órgano de la Administración competente para resolver en cada procedimiento deberá tener en cuenta las pruebas presentadas, valorándolas con la misma libertad de apreciación de que disfruta el juzgador en el proceso civil, es decir, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y con el deber de justificar adecuadamente al dictar su resolución los medios de prueba tomados en consideración.

Respecto al principio de no limitación de los medios de prueba, hay que tener presente que las partes pueden acudir, para sostener sus pretensiones, a cualquier medio de prueba admitido en derecho: no existe prueba tasada o circunscrita a medios determinados, excepto en aquellos casos en que una ley así lo establezca de manera expresa.

Precisamente, a esta posibilidad de que la ley establezca una limitación o prueba tasada es a la que se refiere la LGT, cuando señala que

"la ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria⁵⁰".

⁽⁵⁰⁾Art. 106.3 LGT

No obstante, conviene insistir en que la regla general es que no existe limitación o prueba tasada, más que en aquellos casos en que una ley así lo establezca.

La LGT establece otra norma del mismo tipo al determinar que

Lectura recomendada

A. Zabala Rodríguez Fornos (2004). "Comentarios a los artículos 105 a 117 de la Ley General Tributaria". *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

"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 tributaria⁵¹. 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".

(51) Art. 106.4 LGT

Aunque el precepto se refiere solo a gastos deducibles y deducciones, lo mismo cabría decir respecto de las operaciones de ingreso.

4.3. Valor probatorio de las diligencias, las declaraciones y las manifestaciones del obligado tributario

1) Valor probatorio de las diligencias

Las **diligencias** extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios, así como las actas de inspección, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario⁵².

(52) Art. 107.1 LGT

Aunque el art. 107 LGT solo se refiere al valor probatorio de las diligencias, también habría que incluir a las **actas de inspección** (art. 144 LGT), ya que ambos son los vehículos de documentación de las actuaciones inspectoras. Las diligencias se extienden para hacer constar hechos, mientras que en las actas, además, se establece la propuesta de liquidación.

La naturaleza de documentos públicos

No obstante, según precisa la LEC, este tipo de documentos no entran dentro de la categoría de los documentos públicos que hacen "prueba plena del hecho", como sucede en aquellos cuya función específica es la dación de fe pública.

Respecto de los documentos administrativos a los que, sin embargo, las leyes otorguen el carácter de públicos, su fuerza probatoria "será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos [...] salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado" (arts. 317 y 319 LEC).

Esto es precisamente lo que determina la normativa tributaria, al calificar las diligencias y actas de inspección como documentos públicos que hacen prueba de los hechos que contengan, salvo que se acredite lo contrario.

A este respecto, la STC 76/1990 afirmó que el art. 145.3 de la anterior LGT no otorgaba a estos documentos "veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de prueba oportunos, lo cual no significa invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria" (también la STC 14/1997). Por su parte, la STC 111/1999 entendió que estas normas "no suponen que se invierta la carga de la prueba, sino la necesidad de actuar contra el acto de prueba aportado por la Administración".

Efectivamente, la redacción del art. 145.3 de la anterior LGT suscitó dudas sobre su constitucionalidad entre la doctrina, al entenderse que podía infringir la presunción de inocencia, por convertirse en presunción de culpabilidad frente a la acusación formalizada en las actas de la inspección y por desplazar la carga de la prueba de la Administración al

inculpado, colocando al contribuyente en una situación de indefensión al forzarle a la imposible acreditación de unos hechos generalmente negativos.

El Tribunal Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad de este precepto, en el sentido de proclamar su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia, como se ha dicho, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril. El Tribunal Constitucional reconoce valor probatorio a las actas de la inspección de los tributos al señalar que no existe problema alguno "para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios, a los efectos de lo dispuesto en los arts. 88.1 de la Ley de procedimiento administrativo y 74 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, que se remiten a los generalmente admitidos y a las normas del proceso civil ordinario; y con arreglo a los arts. 1215 del Código civil y 596.3 de la Ley de enjuiciamiento civil, tampoco cabe objeción alguna a su calificación legal como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades o formalidades legalmente establecidas".

Tras otorgar el carácter de documento público probatorio, el problema que se le plantea al Tribunal Constitucional es determinar qué alcance tiene dicho valor probatorio y si es compatible o no con la presunción de inocencia. A estos efectos, el Tribunal excluye "que el art. 145.3 LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba de los hechos mencionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un hecho probatorio válido en derecho".

Tampoco "establece una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la inspección ya que expresamente admite la acreditación en contrario". Por lo tanto, el art. 145.3 LGT "constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre apreciación de la prueba".

2) Valor probatorio de las declaraciones y manifestaciones del obligado tributario

Respecto a los **hechos manifestados o aceptados por el obligado tributario**, y que hayan sido recogidos en una diligencia (o en un acta de inspección), se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por estos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho⁵³.

⁽⁵³⁾ Arts. 107.2 y 144.2 LGT

Igualmente, 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 solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾ Art. 108. 4, pfo. 1.º, LGT

La presunción de certeza y la vinculación

En rigor, no se trata de una presunción. Se trata de una actuación del obligado tributario cuyo valor probatorio es el que se deriva de la regla lógica de que no se puede ir contra los propios actos.

Por lo tanto, la autoliquidación, la declaración, la comunicación y los demás documentos tienen presunción de certeza y son vinculantes para el sujeto declarante, pero referida a los hechos, sin que implique aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen contenido en la liquidación practicada, que posteriormente podrá discutirse, incluso aunque se haya presentado la declaración.

El que sea vinculante impide la rectificación por el declarante salvo prueba de que incurrió en error de hecho. En este caso, podría presentar una declaración complementaria incluyendo los hechos nuevos o rectificadas.

Para la Administración, en cambio, no es vinculante, ya que esta puede prescindir de los datos aportados en la declaración, pero deberá motivar y justificar los elementos adicionales en los que base la rectificación, comunicándolos al obligado tributario.

En cuanto al **valor probatorio de las declaraciones de los terceros**, la LGT determina que

"los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección 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 presentadas⁵⁵".

(55) Art. 108,4, pfo. 2º, LGT

Las declaraciones de terceros

Tampoco se trata de una presunción, en opinión de Pérez Royo, sino del valor probatorio de la declaración de un sujeto, en este caso el tercero obligado al suministro de información, y del contraste de sus manifestaciones con las de la persona a la que se refiere la información.

La novedad, en este punto, consiste en la inicial presunción de certeza que la ley otorga a las declaraciones de datos de terceros, realizadas por requerimiento en cumplimiento de los deberes de información, si bien en este caso la ley exige que tales datos sean contrastados cuando los obligados tributarios, es decir, los terceros a quienes se refieren, aleguen inexactitud o falsedad. En estos casos, se puede exigir al declarante que ratifique y aporte la prueba.

Estamos ante un supuesto en que la carga de la prueba no recae precisamente sobre la persona que hace valer su derecho. Quizás debería plantearse que fuera el tercero quien probase la falsedad de los datos declarados, siempre y cuando no se tratase de una prueba negativa.

La previsión contenida en el art. 108.4 LGT, en su párrafo segundo, no constituye ninguna presunción en relación con los datos suministrados por terceros, ya sea en contestación a un concreto requerimiento de información o a través del modelo 347 y otras declaraciones presentadas en cumplimiento del deber general de colaboración de terceros.

Si bien el tenor literal de la norma afirma que "se presumen ciertos", inmediatamente añade que

"deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección (es decir, de acuerdo con las reglas generales sobre carga de la prueba y medios de prueba) 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".

Este último inciso añade al deber de colaboración de terceros a través de declaraciones informativas y contestación a requerimientos, la obligación, a instancia del órgano competente de la Administración, de ratificar y probar la información aportada.

En este sentido, la mera **ratificación por el tercero** en la información suministrada no es suficiente a efectos probatorios, sino que el dato proporcionado (y eventualmente ratificado) tiene además que contrastarse o probarse de acuerdo con las reglas generales sobre carga de la prueba y medios de prueba, siendo, por lo tanto, la Administración la que pruebe los hechos normalmente constitutivos de su derecho, sin que a estos efectos sea suficiente la afirmación del tercero.

4.4. Valor probatorio de los registros públicos y de las presunciones

1) Valor probatorio de los registros públicos

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 contrario⁵⁶.

Nuevamente, como indica Pérez Royo, tampoco estamos en este caso ante una presunción, sino ante el valor probatorio de los registros públicos, es decir, ante el alcance de la "verdad registral", que será diferente según cuál sea el registro considerado.

2) Valor probatorio de las presunciones

La primera de las reglas sobre la presunción en materia tributaria señala que, salvo mandato expreso en sentido contrario, las presunciones legales serán relativas o *iuris tantum*. Dice la LGT (en el mismo sentido que el art. 385.3 LEC) que

"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 prohíba⁵⁷".

La doctrina define las **presunciones** como una actividad intelectual u operación mental realizada, bien por el legislador en las presunciones legales o bien por el juez en las presunciones judiciales, por cuya virtud se considera probable un hecho ignorado, debido al nexo causal o lógico existente entre este y otro conocido y que va a permitir la convicción al juez sobre el hecho desconocido.

Es posible diferenciar **dos tipos de presunciones**: las legales, que son las introducidas por el legislador en las leyes y las ajenas al derecho positivo, que son las aplicadas por el órgano judicial (presunciones judiciales) o administrativo (presunciones realizadas por el funcionario competente en el ejercicio de sus funciones).

Las presunciones *iuris et de iure* se diferencian grosso modo de las *iuris tantum* en que no admiten prueba en contrario y van encubiertas en las distintas normas en que se ubican. De hecho, en estas presunciones el legislador conecta el hecho presumido con tal fuerza al hecho base que podría decirse que es un modo especial de disponer que a un determinado hecho se liga directamente una determinada consecuencia jurídica.

No es de extrañar que se consideren a tales juicios normativos como verdaderos expedientes legislativos o una técnica de elaboración de normas positivas. Así, se ha podido sostener por algún autor que tan solo existen las presuncio-

⁽⁵⁶⁾Art. 108.3 LGT

Los diversos registros públicos

No es lo mismo el valor probatorio de las inscripciones en el Registro de la Propiedad que el que se deriva del Catastro Inmobiliario.

⁽⁵⁷⁾Art. 108.1 LGT

Lectura recomendada

M. Gutiérrez Bengoechea (2005). "Las presunciones en el derecho tributario". *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova.

nes *iuris tantum*, siendo las presunciones *iuris et de iure* una herencia del pasado que no significan nada para la teoría de la presunción. Es más, son disposiciones legislativas disfrazadas de una engañosa terminología que las pretende incluir entre las presunciones.

La regulación de las presunciones legales

En relación con lo previsto por el art. 108.1 LGT, se alude a las presunciones establecidas por las normas tributarias, mientras que el art. 118 de la anterior LGT hacía referencia a que las presunciones estuvieran reguladas por leyes tributarias. Esta nueva regulación que la LGT da a las presunciones legales adolece de seguridad jurídica, ya que la norma tributaria abre la posibilidad al poder ejecutivo para que regule tales normas en los reglamentos que desarrollen las normas legales. En principio, el obligado tributario carece de certeza para las presunciones legales relativas, una vez promulgada la ley tributaria, lo que le inducirá en ocasiones a errores en sus planificaciones fiscales. Las presunciones legales absolutas, en cambio, requieren, en virtud del art. 8 LGT, el mismo rango normativo que en la anterior legislación.

En el mismo sentido parece que una presunción legal, sea absoluta o relativa, ha de venir establecida por ley, al menos porque invierte o desplaza la carga de la prueba o constituye una dispensa de prueba (art. 385 LEC), de modo que su formulación reglamentaria carecería de cobertura legal e incluso vulneraría una reserva legal implícita del ordenamiento jurídico. Cabría entender así que este precepto, tendente a englobar todo lo que quepa en la muy amplia e imprecisa idea de presunción que resulta de las normas tributarias, no significa la posibilidad de imponer presunciones legales *iuris tantum* reglamentariamente, máxime cuando lo contrario sería ampliar las potestades administrativas de articular presunciones en un ámbito en el que ya es notable su proliferación.

La segunda de las reglas sobre la presunción se refiere a la relación que debe existir para que se pueda acudir a las presunciones. Al respecto se señala que

"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 humano⁵⁸".

(58) Art. 108.2 LGT

Se trata de una regla clásica que figuraba en el Código civil y que se encuentra en el art. 386.1 LEC, aunque este habla de presunciones judiciales.

5. Las notificaciones tributarias

Como es sabido, para que un acto administrativo produzca plenos efectos jurídicos, la ley exige la concurrencia de dos clases de presupuestos. De un lado, deben cumplirse los requisitos de legalidad o validez del acto, como requisitos de orden interno, esto es, aquellos en virtud de los cuales la declaración de voluntad que contiene el acto administrativo se ajuste a lo querido por la ley y se forme de conformidad con el procedimiento señalado por ella a tal fin. Y, de otro, debe concurrir en el acto el requisito de eficacia, que es externo a él, mediante su **notificación** para dar conocimiento del mismo al interesado. En consecuencia, un acto perfectamente legal y válido carece de efectos si no se notifica, dado que la notificación se erige en requisito esencial para la eficacia de los actos administrativos, a pesar de que su omisión o nulidad no provoca la del acto notificado.

De esta forma, la notificación adquiere la condición de una **garantía jurídica** para los interesados, en relación con los actos administrativos que limitan su esfera jurídica, dado que estos no les vinculan hasta que les son notificados; hasta tal punto que las disposiciones legales o reglamentarias respecto de las notificaciones son de orden público y de obligado e inexcusable cumplimiento por parte de la Administración, configurándose de este modo como una garantía de derecho público.

En relación con la **normativa aplicable** a las notificaciones tributarias, de acuerdo con el art. 109 LGT, se rigen por la legislación administrativa, salvo por las especialidades previstas en los arts. 110 a 112 LGT y 114, 115 y 115.bis RGGIT, así como por el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

Normativa administrativa aplicable

La normativa administrativa reguladora de las notificaciones se halla contenida, básicamente, en los artículos 40 a 44 LPACAP, dentro del capítulo II (Eficacia de los actos) del título III (De los actos administrativos).

En cuanto a los **actos que han de ser objeto de notificación**, de acuerdo con la LPACAP, se deben notificar al interesado las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 40.1 LPACAP

5.1. Medios para la práctica de las notificaciones

Las notificaciones, según establece el artículo 41.1 LPACAP, **se practicarán preferentemente por medios electrónicos** y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (1997). *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Valencia: Tirant lo Blanch.

No obstante, tal como indica este precepto, 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 notificación.

Además, el art. 114.2 RGGIT establece los requisitos para que pueda practicarse válidamente la notificación a través de **apartado postal** de correos. En concreto, el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación, en estos casos, se entiende practicada por el transcurso de diez días naturales desde el depósito del envío en la oficina. Importa destacar que, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, la utilización de este medio de notificación solo es posible si el interesado lo ha señalado como preferente en el correspondiente procedimiento.

5.2. Plazo y lugar para practicar las notificaciones

1) Plazo para notificar

En este punto es de aplicación lo dispuesto en la LPACAP según la cual "toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado⁶⁰ⁿ.

⁽⁶⁰⁾Art. 40.2 LPACAP

La diferencia entre cursar y practicar una notificación

Conviene destacar que dicho plazo de diez días se refiere, simplemente, al tiempo en que debe ser cursada la notificación y no al tiempo en el cual se tiene que practicar. No siendo exactamente lo mismo cursar que practicar, pues lo primero se refiere a poner en marcha el mecanismo de la notificación, y la práctica consiste en llevar a efecto la notificación y que, por lo tanto, obre en poder del destinatario que legalmente tiene que recibirla.

De ahí que, para la práctica de la notificación, no serán simplemente diez días, sino un plazo superior a aquel en que se cursó la notificación.

Por otra parte, hay que tener presente que el art. 104.2 LGT señala que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

2) El lugar para practicar las notificaciones

El art. 110 LGT establece varios lugares para la práctica de la notificación, en función de si el acto a notificar se dicta en el seno de un procedimiento iniciado a instancia de parte o de oficio.

Si el procedimiento se inicia a **instancia de parte**, 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 otro⁶¹.

Notificaciones en procedimientos iniciados a instancia de parte

La Administración tributaria podrá practicar sus notificaciones no solo en el domicilio fiscal, sino en el lugar que señale el interesado o su representante (que puede coincidir o no con el domicilio fiscal), siguiendo este orden: en primer lugar, el lugar señalado por el obligado; y, en su defecto, el domicilio fiscal.

Si no se pudiera practicar la notificación en ninguno de estos lugares, no se permite a la Administración que lo intente en cualquier otro lugar adecuado a tal fin.

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 fin⁶².

Notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio

En este caso, la Administración podrá practicar la notificación en el domicilio del obligado o su representante, o bien en cualquier otro lugar adecuado a tal fin, como puede ser el lugar de trabajo del interesado (que en el caso de funcionarios ya es una práctica habitual) o el lugar donde desarrolla su actividad económica.

Queda en manos de la Administración elegir entre uno u otro lugar.

5.3. La recepción y el rechazo de la notificación

1) La recepción de la notificación

De entrada, debe señalarse que, generalmente, la condición de destinatario y la de receptor de la notificación recaen sobre la misma persona (el interesado o su representante); aunque, en ocasiones, puede recibir la notificación una tercera persona, que no es su destinatario.

De conformidad con lo establecido en la LGT,

Consideraciones sistemáticas

Es sorprendente la ubicación de este precepto en sede de obligación de resolver y plazos de resolución. Hubiera sido más correcto, desde un punto de vista sistemático, situarlo dentro de la sección dedicada a las notificaciones, tal como hace el art. 40.4 LPACAP.

⁽⁶¹⁾Art. 110.1 LGT

⁽⁶²⁾Art. 110.2 LGT

"cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante⁶³".

(63) Art. 111.1 LGT

En consecuencia, la notificación puede **recibirse** por el interesado, su representante, por cualquier persona que se encuentre en su domicilio o en el de su representante y que haga constar su identidad o, como novedad, por los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios. Por tanto, es posible que el receptor de la notificación no sea su destinatario.

Fruto de esta regulación, se desprende que se amplía el círculo de personas facultadas para hacerse cargo de la notificación válidamente en ausencia del interesado en su domicilio, en aras de facilitar a la Administración la práctica de las notificaciones; ya que se consideran eficaces aquellas notificaciones realizadas a otras personas, con independencia de que lleguen o no efectivamente a conocimiento de su destinatario.

El principio de la recepción

Debe tenerse presente que, en materia de notificaciones, rige el principio de la recepción por el interesado o su representante, y no el principio del conocimiento del acto notificado.

La regulación actual de la recepción de las notificaciones

En primer lugar, la recepción por una tercera persona solamente puede suceder cuando el lugar para practicar la notificación es el domicilio o el lugar señalado a tal efecto por el obligado o su representante, no en el resto de casos (en el art. 105.3 LGT de 1963 solamente era posible cuando se practicaba en el domicilio).

Un problema que surgía con la LGT de 1963 era el de si la notificación efectuada a un portero de un edificio era válida o no. La abundante jurisprudencia sobre el tema era contradictoria. Pero parecía que la portería no podía considerarse como el domicilio propiamente dicho. Por lo tanto, no era válida, a no ser que el portero se encontrara dentro del propio domicilio del interesado.

Finalmente, para acabar con este problema, el art. 111.1 LGT habilita expresamente al portero u otro empleado de la comunidad de vecinos o propietarios para hacerse cargo de la notificación. Ahora bien, solamente será válida esta recepción en el edificio que corresponda al lugar señalado por el destinatario o su representante o bien en su domicilio fiscal o en el de su representante.

En segundo lugar, como el legislador ha utilizado la expresión "podrá hacerse cargo de la notificación", no impone a la persona que se encuentre en el domicilio del interesado o su representante la obligación de recibir la notificación, sino que simplemente está facultada para recibirla. Como se explica a continuación, en estos casos, si la tercera persona no quiere hacerse cargo de la notificación, lo que se produce es un intento fallido de notificación.

Y, en último lugar, ni la LGT ni la LPACAP hacen mención del grado de capacidad ni de la edad que debe concurrir en la tercera persona que se haga cargo de la notificación.

Cuando en el momento de entrega de la notificación, según dispone el art. 114.3 RGGIT, se tenga conocimiento del fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario, debe hacerse constar dicha circunstancia en el expediente y la Administración tributaria debe comprobarla. Si se trata de una notificación referida a una resolución que pone fin al procedimiento, dicha actuación se considera como un intento de notificación válido a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, si bien debe practicarse la notificación a los sucesores del obligado tributario que consten como tales en el expediente.

Las notificaciones practicadas al portero

La STS de 17 de noviembre de 1995 se decanta por la admisibilidad de la notificación de una liquidación efectuada en la persona del portero, al considerar "suficiente en la realidad social contemporánea, con arreglo a los modos de vida imperantes, la vinculación directa e inmediata, pero múltiple, del portero con los copropietarios o simplemente vecinos del edificio, a los cuales sirve en tal puesto para esta y otras tareas subalternas".

2) El rechazo de la notificación

Se trata de la negativa a recibir la notificación, cuestión que regula el art. 111.2 LGT (en línea con lo que ya establecía el art. 105.5 LGT de 1963).

Dispone este precepto que cuando el interesado o su representante **rechacen** la notificación se tiene por efectuada la misma.

En este caso, no cabe acudir a la notificación por comparecencia mediante la citación por anuncios.

La regulación del rechazo de la notificación

Las consecuencias previstas en este precepto derivadas del rechazo de la notificación devienen aplicables, solamente, cuando quien la rechaza es el propio interesado o su representante, no cuando quien se niega a recibir la notificación es una tercera persona.

En el supuesto de que la tercera persona rehúse hacerse cargo de la notificación, lo que se produce es un intento fallido de notificación, al que no pueden aplicarse las consecuencias derivadas del rechazo previstas en el art. 111.2 LGT. Este intento fallido de notificación individual y personal en el domicilio o en el lugar designado por el contribuyente, si va seguido de otro, faculta a la Administración para acudir a la notificación por comparecencia, en los términos del art. 112 LGT.

En el caso del rechazo de la notificación por el propio interesado o su representante, si la notificación se tiene por efectuada, significa que el procedimiento continuará, aunque el art. 111.2 LGT (al igual que el art. 105.5 LGT de 1963) no se pronuncia sobre esta cuestión.

Para evitar problemas de prueba respecto del rechazo y de la identidad del sujeto que se niega a recibir la notificación, a nuestro juicio, sería conveniente que, al margen de anotar en el expediente el rechazo y sus circunstancias, intervinieran dos testigos que acreditasen con su identificación y firma la identidad del interesado o su representante y la existencia del rechazo.

A este respecto, el art. 114.1 RGGIT dispone que debe dejarse constancia del rechazo, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto.

Ejemplo

En mayo del presente ejercicio, la Sra. González inicia los trámites para desarrollar una actividad empresarial, consistente en la venta de desayunos a domicilio. Uno de los trámites que cumple la Sra. González es la solicitud de la licencia de apertura de establecimiento ante el departamento de urbanismo de su ayuntamiento. El 7 de julio de este ejercicio, la Sra. González obtiene su licencia de apertura, motivo por

el cual organiza con sus amigos una fiesta en el local, que dura hasta muy avanzada la noche.

Al día siguiente, recibe en su domicilio, y mediante correo ordinario, una notificación de la liquidación de la tasa por licencia de apertura de establecimiento, cuya cuantía es de 18.000 euros. La Sra. González, sin embargo, aún no había aparecido por su domicilio. Por ello, se hace cargo de la liquidación el portero de la finca. Este, sin embargo, se ha enfadado con la Sra. González por no invitarle a la fiesta y le dice al cartero que en el piso indicado no vive nadie.

Un mes después el ayuntamiento realiza un segundo intento de notificación mediante correo certificado. En esta ocasión, es la Sra. González quien la rechaza, ya que atraviesa problemas de tesorería e intuye que se trata de la tasa por licencia de apertura.

En cuanto a la validez de la primera notificación efectuada a la Sra. González, hay que tener en cuenta que el art. 41.1 LPACAP dispone que, para la práctica de una notificación, será válido cualquier medio siempre que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, de la fecha, de la identidad de quien recibe la notificación y del contenido del acto notificado. Por su parte, el art. 111.1 LGT incluye, como personas legitimadas para recibir notificaciones, a los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o de su representante.

En el caso planteado, sin embargo, el portero no recibe la notificación, ya que le dice al cartero que la Sra. González no vive allí. Es decir, que la práctica de la notificación no es posible, por lo que la destinataria figuraría como desconocida. Esto legitimaría a la Administración Tributaria a proceder a notificar mediante edictos, en virtud del art. 112 de la LGT.

No obstante, cierto es que la notificación no se había realizado a través de un medio válido al tratarse de correo ordinario, por lo que, a pesar de que el portero la hubiera recibido, sería inválida.

La segunda notificación se efectúa a través de correo certificado, lo que, según el art. 111.1 LGT, permite tener por válida la notificación. El problema es que la Sra. González rechaza la notificación, aunque, a efectos de la ley (y según dispone el art. 111.2 LGT), se tendrá igualmente por efectuada.

Como se acaba de ver, la notificación se tendrá por efectuada con motivo del rechazo por parte de la Sra. González, por lo que el ayuntamiento no tendrá que realizar un nuevo intento de notificación.

5.4. Notificación por comparecencia. Notificaciones defectuosas y su convalidación

1) La notificación por comparecencia

Se produce mediante la **citación por anuncios**, y está regulada en el art. 112 LGT.

Cuando no sea posible practicar la notificación al obligado o a su representante, por causa no imputable a la Administración, tras dos intentos, en el domicilio fiscal o en el lugar designado, se harán constar estas circunstancias en el expediente⁶⁴.

⁽⁶⁴⁾Art. 114.1 RGGIT

Como novedad respecto de la LGT anterior, basta un solo intento si el destinatario consta como desconocido en el domicilio o en dicho lugar.

Solo procede este tipo de notificación cuando se ha intentado practicar la notificación sin éxito (una o dos veces) en el domicilio del obligado tributario o su representante o bien en el lugar por ellos designado. En el resto de lugares, por ejemplo, el centro de trabajo, el intento fallido no se computará a estos efectos.

En este punto, el art. 114.1 *in fine* RGGIT dispone que, tras la realización de los dos intentos de notificación sin éxito, se procederá, cuando sea posible, a dejar 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 efecto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Según este precepto, dicho aviso de llegada se deja simplemente a efectos informativos.

Cuando se ha intentado practicar la notificación sin éxito, 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, por alguno de los siguientes medios⁶⁵:

a) En la **sede electrónica** del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en la normativa administrativa.

La publicación de anuncios en la sede electrónica

La AEAT publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante orden del ministro de Economía y Hacienda, se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la AEAT.

Las demás 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 los **boletines oficiales**, es decir, en el Boletín Oficial del Estado o en los boletines de las comunidades autónomas o de las 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 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

La publicación de anuncios en el boletín oficial

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener

La STS de 28 de octubre del 2004

En un caso de una sanción de una multa de tráfico, considera que es ajustada a derecho la práctica de una notificación en un día laborable una hora más tarde que la intentada otro día laborable, para evitar que se paralice la actividad administrativa.

⁽⁶⁵⁾Art. 112.1 2 LGT

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2011). "La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria". *Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 12).

previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

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 radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾Art. 112.2 LGT

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de quince días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Si **comparece** el interesado o su representante, se practica una notificación individual personal, aunque efectuada ante el mismo órgano que la ordena.

Si comparece el interesado o su representante, pero rechazan la notificación, se entiende practicada la misma.

Si el interesado o su representante **no comparecen**, se tiene por producida la notificación desde el día siguiente a la finalización del plazo para comparecer.

Por último, dispone la LGT, novedosamente, en relación con la necesidad de acudir en múltiples ocasiones a este tipo de notificación, que

"cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección⁶⁷".

⁽⁶⁷⁾Art. 112.3 LGT

2) Notificaciones defectuosas y su convalidación

La notificación que ha sido practicada de forma correcta y que reúne todos los requisitos contemplados en la legislación, produce plenos efectos legales, esto es:

- Determina el momento a partir del cual se inicia la eficacia del acto administrativo y obliga al particular.
- Comienza, a partir del día siguiente al de la notificación, el cómputo del plazo para interponer recursos contra el acto notificado.
- Se interrumpe el plazo de prescripción.

La regulación de este tema

Se trata de una cuestión que estaba regulada en el art. 125 LGT de 1963, pero que ahora no se halla regulada de forma expresa en la LGT del 2003. Razón por la cual se aplica lo dispuesto en el art. 40.3 LPA-CAP.

Cuando una notificación es **defectuosa**, no produce sus efectos normales:

- No se abre el plazo para interponer recursos.
- El acto notificado no obliga al contribuyente.
- No interrumpe la prescripción. No obstante, se ha de señalar que existe jurisprudencia contradictoria en este punto.

Interrupción de la prescripción

En cuanto al polémico asunto de si las notificaciones defectuosas interrumpen o no los plazos de prescripción, pueden destacarse la STS de 20 de diciembre de 1983, la STS de 25 de junio del 2003 o la STSJ de Murcia de 27 de abril del 2003, en las que se niega eficacia interruptiva a las actuaciones administrativas.

En estos casos, a pesar de que la notificación es defectuosa, el acto continúa siendo válido, pero carece de eficacia.

Con carácter general, la notificación defectuosa no es válida y es **anulable**. Solo será nula de pleno derecho cuando provoque indefensión del contribuyente (art. 24 CE).

La indefensión del obligado tributario

Como ha puesto de manifiesto el propio TC en la sentencia 314/1993, de 25 de octubre, a la hora de calibrar esta indefensión en el administrado, es determinante su propia actitud hacia la recepción de la notificación, pues debe observar un comportamiento no elusivo ni pasivo (ved, asimismo, la STC 167/1992).

Esta regla de que la notificación defectuosa no surte efectos tiene alguna excepción, de forma que es posible que las notificaciones defectuosas produzcan efectos en ciertos supuestos llamados de **convalidación** o subsanación de defectos, con base en el principio de economía procesal, en los que el sujeto llega a tener conocimiento por otras vías del acto notificado.

Las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen la indicación de si es o no definitivo el acto en la vía administrativa, o la expresión de los recursos que procedan, o bien el órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, surten efecto a partir del momento en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación, o bien interpongan el recurso procedente⁶⁸.

⁽⁶⁸⁾Art. 40.3 LPACAP

En cuanto a la impugnación, debe señalarse que si el recurso o reclamación van dirigidos solamente a impugnar el defecto de notificación, no se produce la convalidación.

5.5. Notificaciones electrónicas

La incorporación de las técnicas telemáticas en la relación entre la Administración tributaria y el obligado tributario permite su utilización como medios idóneos para practicar las notificaciones, por la rapidez que suponen en la comunicación entre ambas partes.

El empleo de medios electrónicos

Sin duda alguna, los medios telemáticos, en comparación con el resto de medios de notificación, facilitan y agilizan la práctica de las notificaciones, de forma que no solo dotan de mayor eficacia al funcionamiento de la Administración y a la comunicación con el obligado tributario, sino que también permiten un mayor control administrativo en la práctica de las notificaciones.

Pues no hay que olvidar que son muchos los actos a notificar a numerosos contribuyentes en un sistema de gestión en masa, y en poco tiempo, dada la utilización de la informática en los procedimientos tributarios.

Como ya se ha señalado, el artículo 41.1 LPACAP establece que las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

Asimismo, establece este precepto que 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.

Es importante destacar que se prevé que, 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 emitidos por la administración, pero no para la práctica de notificaciones.

El aviso de notificación

Efectivamente, tal como dispone el artículo 41.6 LPACAP, con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las administraciones públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la administración u organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Dispone el artículo 41.2 LPACAP que **no se efectuarán por medios electrónicos** las siguientes notificaciones:

Normativa aplicable

La LGT del 2003 no regula esta cuestión, a diferencia de la LGT de 1963, que dedicaba a esta materia su art. 105.8, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Por lo tanto, a falta de regulación expresa en la LGT, la normativa aplicable son los arts. 41 y 43 LPACAP.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2017). "Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 118).

a) Aquellas en las que el acto que se notifica vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

b) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Por otra parte, se establece en el artículo 41.3 LPACAP que, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la administración.

Asimismo, hay que tener en cuenta que la LPACAP dedica un artículo, el 43, a la **práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos** en el que se incluye la regulación básica de la utilización de los medios electrónicos para la práctica de las notificaciones.

Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la administración u organismo actuante, por medio de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada administración u organismo. A estos efectos, se entiende por comparecencia en la sede electrónica el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

Por otra parte, las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el **momento en que se produzca el acceso a su contenido**. Ahora bien, 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.

Asimismo, se entenderá cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos 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.

En este sentido, se prevé que los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el punto de acceso general electrónico de la administración, que funcionará como un portal de acceso.

En cuanto a las **notificaciones electrónicas obligatorias**, este supuesto, en el ámbito tributario, ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT. De acuerdo con el art. 4 de esta norma, se trata, fundamentalmente, de las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada (aparte de otras personas jurídicas citadas en dicho precepto).

El ámbito subjetivo de aplicación de las notificaciones electrónicas obligatorias

De acuerdo con el apartado 1.º del art. 4 del RD 1363/2010, están obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT las siguientes personas jurídicas cuyo NIF comience por la letra A, B, N, W, U y V:

- las sociedades anónimas,
- las sociedades de responsabilidad limitada,
- las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española,
- los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español,
- las uniones temporales de empresas,
- las agrupaciones de interés económico,
- las agrupaciones de interés económico europeas,
- los fondos de pensiones,
- los fondos de capital riesgo,
- los fondos de inversiones,
- los fondos de titulización de activos,
- los fondos de regularización del mercado hipotecario,
- los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de garantía de inversiones.

A estas personas jurídicas hay que añadir, en virtud de lo previsto en el apartado 2.º de este mismo precepto, aquellas en las que, con independencia de su personalidad o forma jurídica, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- que estén inscritas en el registro de grandes empresas;
- que tributen por el régimen de consolidación fiscal del IS;
- que tributen por el régimen especial del grupo de entidades del IVA;
- que estén inscritas en el registro de devolución mensual del IVA (en este supuesto se incluyen los empresarios o profesionales personas físicas); o
- que dispongan de una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras a través del sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

En relación con la **práctica de las notificaciones electrónicas obligatorias**, dispone el art. 6.1 del RD 1363/2010 que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las mismas se efectuará por los sujetos obligados en la

forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

La práctica de las notificaciones electrónicas obligatorias

En concreto, el obligado tributario accede a la dirección electrónica habilitada a través del Punto de Acceso General de la Administración General del Estado, a través de la sede electrónica de la AEAT o a través de la sede del prestador del servicio de dirección electrónica; pudiendo acceder siempre al contenido de las notificaciones (pendientes de notificación o ya practicadas), por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT.

De la regulación contenida en la Orden PRE/878/2010 del sistema de dirección electrónica se desprende que los obligados dados de alta en dicho sistema disponen de una dirección única asociada a un buzón electrónico en el que el prestador del servicio deposita la notificación enviada por la AEAT.

Cuando se trata de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, en virtud de lo señalado en el art. 6.2 del RD 1363/2010, el acceso lo pueden realizar con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el registro de apoderamientos de la AEAT. Las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización.

Asimismo, el acceso a la dirección electrónica habilitada puede realizarse, además de por el obligado tributario, por un tercero que disponga de un poder expreso para la recepción de notificaciones telemáticas de la AEAT. Así, dispone el art. 6.3 del RD 1363/2010 que "en el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica".

6. Otras normas comunes

6.1. Entrada en el domicilio de los obligados tributarios

Cuando, en los procedimientos de aplicación de los tributos, sea necesario entrar en el **domicilio constitucionalmente protegido** de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 113 LGT

La Constitución, en su art. 18.2, consagra el principio de inviolabilidad del domicilio. Hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el mencionado precepto constitucional extiende la garantía de inviolabilidad al domicilio de las personas jurídicas. No obstante, la protección que otorga el Tribunal Constitucional al domicilio de las personas jurídicas es menos intensa por su menor vinculación con la intimidad de la vida personal y familiar.

Jurisprudencia constitucional

Destaca la STC 137/1985, de 17 de octubre. Si bien, como se desprende de la STC 69/1999, de 26 de abril, no constituyen domicilio constitucionalmente protegido los locales abiertos al público.

Por otra parte, en el art. 113 LGT aparece de forma más clara regulado el carácter alternativo, no acumulativo, de los dos requisitos para la entrada: el consentimiento del obligado tributario o bien la correspondiente autorización judicial. En efecto, el art. 141.2 de la LGT de 1963 disponía que debía obtenerse la oportuna autorización judicial cuando el interesado se opusiera a la entrada de los actuarios; por lo que parecía deducirse que para solicitar dicha autorización judicial era requisito previo la negativa del interesado.

En el caso de que el obligado tributario preste su conformidad a la entrada en su domicilio, dicho **consentimiento** puede ser dado para una entrada general en el mismo o bien puede ir limitada al acceso a ciertos espacios o a un determinado período temporal. Ahora bien, una vez prestada la conformidad, es posible que el obligado tributario retire la misma, en cuyo caso, si los agentes ya se encuentran dentro del domicilio, deberán abandonarlo de forma inmediata. Y si precisan volver a entrar, habrán de solicitar y obtener la correspondiente autorización judicial.

En cambio, si el obligado tributario se niega a permitir el acceso a su domicilio o bien si la Administración prevé que dicha negativa tendrá lugar, se debe solicitar y obtener la oportuna **autorización judicial** para llevar a cabo la entrada. La mencionada posibilidad de acudir directamente a solicitar la autorización judicial sin negativa previa del obligado, que se deduce de la Constitución es-

pañola y de la actual LGT, se justifica en la voluntad de no demorar, ante una eventual falta de consentimiento, la actuación investigadora, así como para evitar una posible destrucción de pruebas.

En esta línea, el TC, en su Auto 129/1990, de 26 de marzo, ha señalado que, de lo contrario, se

"podría comprometer indefinidamente la actuación de la inspección de los tributos en aquellos casos, por otra parte nada difíciles de imaginar, en que no pudiera requerirse expresamente al interesado y no pudiera tenerse constancia de su negativa por causas incluso imputables a su conducta".

El **órgano judicial**, en este caso los juzgados de lo contencioso administrativo (de conformidad con lo establecido en los arts. 91.2 LOPJ y 8.5 LJCA), para proceder a conceder dicha autorización, deberán valorar las circunstancias concretas que se dan en cada supuesto y apreciarán si es preciso conceder el trámite de previa audiencia al interesado. Asimismo, la autorización judicial debe delimitar, en línea con la doctrina contenida en la STC 50/1995, de 23 de febrero, el período de tiempo para el que se concede.

El desarrollo reglamentario de esta cuestión, por lo que se refiere al procedimiento de inspección, se encuentra en el art. 172 RGGIT, dedicado a la entrada y al reconocimiento de fincas. Este precepto dispone que los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a los que se refiere el art. 142.2 LGT, cuando aquellas así lo requieran.

Establece el art. 142.2 LGT que, cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen; existan bienes sujetos a tributación; se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de estos. A continuación, señala este precepto que, si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. Finalmente, este artículo dispone que, cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el citado art. 113 LGT.

En el ámbito de la AEAT, el art. 172 RGGIT determina que, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que

dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro, la autorización corresponderá al director general.

Además, el art. 172 RGGIT señala que, cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o una autorización judicial. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizados la entrada y el reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que los autorizó las circunstancias, incidencias y resultados.

Por último, el citado precepto reglamentario precisa que se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a los que se refiere el art. 142.2 LGT prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares oportunas.

6.2. La denuncia pública

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. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 114.1 LGT

El art. 114 LGT se refiere a la denuncia pública, que constituye una comunicación a la Administración tributaria de la comisión de posibles infracciones tributarias por parte de terceras personas. La denuncia como tal, es decir, como manifestación ante la Administración tributaria de posibles infracciones, solo podría presentar los problemas derivados de una manifestación de conocimiento de este tipo, es decir, una manifestación impulsada o motivada más por agravios personales que por la colaboración cívica.

Falta de legitimación del denunciante

Según una reiterada jurisprudencia, el denunciante carece de legitimación para interponer recurso o reclamación contra actos de naturaleza tributaria. Ved, entre otras, la RTEAC de 7 de julio de 1999, la SAN de 8 de julio de 1999 y la STS de 9 de octubre del 2000.

La denuncia pública en la redacción original de la LGT de 1963 era considerada como una forma de iniciar el procedimiento de liquidación, razón por la cual se intentó enmarcar en la colaboración con la Administración tributaria. Sin embargo, tras la reforma del art. 103 LGT de 1963 por obra de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1987, pasó a ser considerada como una forma de obtención de información por la Administración, distinta de la obtenida por colaboración de terceros;

de forma que se configura la denuncia con un carácter voluntario. Asimismo, iniciaba el procedimiento inspector, según la redacción inicial del art. 29 del reglamento general de la inspección de los tributos de 1986. Sin embargo, tras la reforma de este precepto por el RD 136/2000, de 4 de febrero (que adecuaba el citado reglamento general a la LDGC), ya no era una forma de inicio del procedimiento inspector, sino que solamente constituía una forma de obtener información, en los términos de la LGT de 1963.

Procedimiento ante una denuncia pública

Según el art. 114.2 LGT, recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y estos son desconocidos por la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.

Finalmente, precisa el art. 114.3 LGT que no se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

6.3. Potestades y funciones de comprobación e investigación

La Administración tributaria podrá **comprobar e investigar** los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto⁷¹.

⁽⁷¹⁾Art. 115.1 LGT

Es importante tener en cuenta que esta comprobación e investigación se podrá realizar incluso en el caso de que estas afecten a ejercicios o **periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción**, 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 LGT (derecho de la administración a liquidar o a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas) que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 LGT (derecho de la administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación), en los que resultará de aplicación el límite en él establecido (diez años).

La comprobación e investigación de ejercicios prescritos

El legislador precisa, a continuación, que, 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 LGT (derecho de la administración a liquidar), hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Por otra parte, se establece en el artículo 115.2 LGT que, en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación, **la administración tributaria podrá calificar** los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a aquellos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 13 LGT (calificación), en el artículo 15 LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y en el artículo 16 LGT (simulación).

La calificación realizada por la administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en estos casos extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras en las que no se hubiese producido la prescripción.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 115.3 LGT, 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 la LGT (revisión en vía administrativa).

Establece la LGT que 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 informen⁷².

(72) Art. 116 LGT

El carácter reservado de los planes de control tributario

De todo el conjunto de obligados tributarios, la inspección, por el carácter de gestión en masa, se ve obligada a seleccionar a los sujetos concretos que van a ser objeto de comprobación, ya que sería imposible inspeccionar a todos los contribuyentes. Esta selección de contribuyentes es una actividad discrecional.

Según Pérez Royo, una de las garantías fundamentales que deberían considerarse incluidas en el estatuto del contribuyente es la de la protección contra la arbitrariedad en el uso de facultades discrecionales como la presente. Ello comporta no solamente que el ejercicio de esta facultad sea reservado a órganos de un cierto nivel, por encima de los que desempeñan materialmente la inspección, sino también que los criterios con los cuales se confecciona la "muestra", dentro del "universo" de sujetos susceptibles de inspección, sean criterios objetivos y con posibilidad de ser conocidos por los propios sujetos, a fin de garantizar el control de las eventuales desviaciones.

Actividades

Casos prácticos

1. Tres amigos, los Sres. López, Jiménez y Pérez, son objeto de unas actuaciones inspectoras, como consecuencia de las cuales se les practica a cada uno la correspondiente liquidación que regulariza su situación tributaria.

Al Sr. López, la inspección le notifica dicha liquidación a través del fax que tiene instalado en su lugar de trabajo, siendo recogida por su secretaria.

Al Sr. Jiménez se le notifica su liquidación en su domicilio particular, pero como no se encontraba en él en ese momento, se hace cargo de dicha liquidación el portero de su edificio, que se hallaba de servicio.

Y al Sr. Pérez se le intenta notificar la liquidación dos veces en su domicilio particular, siendo infructuosos los dos intentos.

Ninguno de los tres amigos paga la correspondiente liquidación y, cuando les es exigido el pago en apremio, alegan lo siguiente: el Sr. López alega que no recibió el fax de la inspección en el que le notificaban la liquidación; el Sr. Jiménez alega que el portero de su edificio no le entregó la notificación; y el Sr. Pérez alega que a él no se le ha practicado la notificación.

a) ¿Qué requisitos deben reunir las notificaciones de las liquidaciones tributarias para ser consideradas válidamente practicadas?

b) ¿Qué ocurre si se intenta en dos ocasiones la práctica de la notificación y no es posible llevarla a cabo? ¿Y si el destinatario de la notificación consta como desconocido en dicho domicilio o lugar?

c) ¿Tendrá en cuenta la Administración las alegaciones efectuadas por el Sr. López? ¿Podría haber alegado alguna otra cosa si se le hubiera practicado por correo en las mismas circunstancias?

d) ¿Prosperarán las alegaciones efectuadas por el Sr. Jiménez?

e) ¿Tendrá en cuenta la Administración las alegaciones efectuadas por el Sr. Pérez?

2. La Sra. Suárez es propietaria de una tienda de ropa en Cuenca, y el 1 de septiembre de este año ha recibido de los órganos de gestión de la Administración tributaria una comunicación del inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con sus rendimientos de actividad económica por el IRPF del año anterior. En el curso de este procedimiento de comprobación, la discusión se centra principalmente en una serie de deducciones por inversiones que ha realizado la Sra. Suárez y con las que la Administración tributaria no está conforme.

a) En relación con las deducciones realizadas por la Sra. Suárez y que ahora son objeto de discusión, ¿a quién le corresponde la carga de la prueba?

b) ¿De qué formas se puede cumplir la carga de la prueba por la Sra. Suárez?

c) ¿Cuáles son los principales medios de prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos?

d) Para este concreto supuesto en el que se comprueba la actividad empresarial de la Sra. Suárez, ¿cuál es el medio de prueba más idóneo?

e) Una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada, la Administración notifica a la Sra. Suárez una resolución que contiene una liquidación provisional en la que se regulariza su situación tributaria, como consecuencia de la comprobación realizada. Una vez examinada por la Sra. Suárez la resolución, observa que esta no se le ha notificado en su domicilio, sino en la tienda de ropa, y que carece de la motivación suficiente. ¿Es correcta la notificación efectuada a la Sra. Suárez?

f) ¿Qué efectos tiene la falta de motivación de la resolución?

g) ¿Pueden los órganos de gestión comprobar de nuevo la actividad empresarial de la Sra. Suárez, una vez dictada la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación limitada?

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. De acuerdo con lo previsto por la LGT, la liquidación tributaria...
 - a) se produce necesariamente en todas las deudas tributarias.
 - b) es impugnabile únicamente si es definitiva.
 - c) Ninguna de las dos anteriores es cierta.

2. La liquidación tributaria...
 - a) es una manifestación unilateral de voluntad del ente público.
 - b) se puede llevar a cabo por los propios sujetos pasivos.
 - c) Ambas son ciertas.

3. El plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios...
 - a) siempre es de seis meses.
 - b) como norma general, es de seis meses.
 - c) como norma general, es de tres meses.

4. Las notificaciones tributarias, cuando el procedimiento se inicia a instancia de parte, se practican en...
 - a) el domicilio fiscal del obligado tributario.
 - b) el lugar señalado por el obligado o, en su defecto, en su domicilio fiscal.
 - c) el lugar que elija el órgano administrativo.

5. Respecto a la cuota anual del impuesto sobre bienes inmuebles, puede afirmarse que...
 - a) debe notificarse de forma individual a cada contribuyente.
 - b) solo se notifica cuando se inicia una revisión catastral.
 - c) es posible prescindir de su notificación individual en determinados supuestos.

6. Si una persona recibe en su buzón personal de correo electrónico una notificación de una liquidación provisional de un ayuntamiento, que conoce tal dirección por ser usuario de una biblioteca municipal...
 - a) se considera que ha sido incorrectamente practicada.
 - b) se entiende practicada a los diez días naturales sin que se acceda a su contenido.
 - c) se entiende practicada en cuanto se acceda a su contenido.

7. En la regulación de la LGT, la denuncia tributaria...
 - a) es una forma indirecta de inicio del procedimiento inspector.
 - b) convierte al denunciante en parte interesada en el procedimiento.
 - c) preserva el anonimato del denunciante.

8. El incumplimiento del plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios...
 - a) determina la caducidad del procedimiento.
 - b) determina la caducidad del procedimiento, pero no impide que pueda iniciarse uno nuevo en el futuro.
 - c) no determina necesariamente la caducidad del procedimiento.

9. El silencio administrativo...
 - a) carece de virtualidad en el ámbito tributario, toda vez que la falta de resolución tiene como efecto normal la caducidad.

- b) carece de virtualidad en el ámbito tributario, porque se impone a la Administración tributaria el deber de resolver.
- c) se regula en cada procedimiento tributario de modo específico.

10. Las presunciones que no admiten prueba en contrario (*iuris et de iure*), en el ámbito tributario...

- a) deben estar establecidas por ley.
- b) pueden estar establecidas por una norma reglamentaria.
- c) pueden estar establecidas indistintamente por normas legales o reglamentarias.

Solucionario

Actividades

Casos prácticos

1.

a) De acuerdo con el art. 102.2 LGT, la notificación de la liquidación debe contener la identificación de los obligados tributarios; los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; 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; los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con expresión de los plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos; el lugar, plazo y forma en que debe ingresarse la deuda tributaria; y, finalmente, su carácter provisional o definitivo.

Por otra parte, según se desprende del art. 41.1 LPACAP, los requisitos que deben observarse en cuanto a la recepción de la notificación, son, por un lado, el contenido del acto notificado (serían los elementos esenciales de la liquidación); por otro lado, la fecha de la recepción; y, por último, la identidad de quien recibe la notificación (DNI y firma).

b) Según el art. 112 LGT, en ambos casos sería procedente la notificación por comparecencia mediante la citación por anuncios.

Este precepto prevé que, tras el intento de notificación dos veces en el domicilio fiscal o en el lugar designado sin que pueda practicarse al interesado o su representante, por causa no imputable a la Administración, se citará a estos mediante la inserción de anuncios en el boletín oficial correspondiente o en la sede electrónica, para ser notificados por comparecencia en un plazo máximo de quince días a partir del día siguiente a la publicación del anuncio.

Asimismo, se prevé la publicación en los lugares destinados a tal efecto en las delegaciones y administraciones correspondientes al último domicilio conocido. Si comparece el interesado o su representante, se practica una notificación individual personal, aunque practicada ante el mismo órgano que la ordena. Si el interesado o su representante no comparecen, se tiene por producida la notificación desde el día siguiente a la finalización del plazo para comparecer.

Los dos intentos infructuosos pueden ser debidos a cualquier otro motivo que imposibilite llevar a cabo la notificación por causas no imputables a la Administración (como puede ser la ausencia del interesado, su representante o un tercero en el domicilio del primero, o la negativa de un tercero a hacerse cargo de la misma). En el caso de que el destinatario conste como desconocido en el domicilio o lugar, bastará un solo intento.

Ahora bien, solamente procede este tipo de notificación cuando se ha intentado practicar la notificación sin éxito, al menos dos veces, en el domicilio del obligado tributario o su representante o bien en el lugar por ellos designados.

Este tipo de notificación puede parecer que vulnera el principio de seguridad jurídica, pero se realiza así para que no se paralice eternamente la actuación administrativa. Además, deben recogerse en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación.

c) El Sr. López alega que no recibió el fax que le envió la inspección. Dado que el fax no es un medio considerado válido para practicar notificaciones, la notificación se entenderá que no ha sido practicada, ya que no existe forma de acreditar su recepción o no.

Si se le hubiera practicado por correo el medio elegido sería válido, pero hay que ver qué ocurre con el lugar donde se practica la notificación. Como es un procedimiento iniciado de oficio, la Administración puede elegir el centro de trabajo como lugar para la práctica de la notificación (art. 110.2 LGT).

Ahora bien, hay que plantearse si es válida la recepción. Como el lugar de recepción no es el domicilio fiscal ni el lugar designado por el destinatario, la secretaria no es una persona legitimada para recibir las notificaciones (art. 111.1 LGT). Sería válida, en cambio, si la hubiera recibido él mismo.

d) El Sr. Jiménez alega que el portero no le entrega la notificación. Este motivo no prosperaría, ya que en materia de notificación rige el principio de la recepción y no el principio del conocimiento del acto notificado, para evitar que se paralice la actuación administrativa.

Lo que sí podrá hacer el Sr. Jiménez es reclamar, en la vía privada, responsabilidades al portero por no entregarle la notificación. Ahora bien, hay que plantearse si la recepción de la notificación por el portero era correcta o no. Como se trata del edificio donde el Sr. Jiménez tiene su domicilio fiscal, la recepción es válida.

e) El Sr. Pérez alega que no ha recibido notificación alguna. Como se intentó dos veces sin éxito la práctica de la notificación en su domicilio, se supone que la Administración le habrá notificado por comparecencia (art. 112.1 LGT).

Si así se ha hecho, la notificación ha sido correctamente practicada y no prosperarán las alegaciones del Sr. Pérez en su defensa.

2.

a) La prueba en materia tributaria se rige por los arts. 105 a 108 LGT, que contemplan las normas sobre prueba y valoración de pruebas válidas para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, incluido el procedimiento de comprobación limitada del art. 136 LGT. La prueba en materia tributaria puede recaer sobre la verificación de un hecho que puede dar lugar a una obligación tributaria o sobre cualquier aspecto que incida sobre la cuantificación de una obligación tributaria (como es el caso de la Sra. Suárez), o sobre la atribución de una obligación tributaria a un sujeto de derecho determinado.

Respecto a la carga de la prueba, en el ámbito tributario se respeta el criterio general existente en el ordenamiento jurídico, es decir, aquel que pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Corresponde a la Administración tributaria probar la realización del hecho imponible y demás presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, la medida o dimensión de la magnitud que se adopte como base imponible o elementos de cuantificación de las deudas tributarias, así como las circunstancias determinantes de la atribución del hecho imponible y otros presupuestos de hecho al obligado. Mientras, la carga de la prueba recae en el obligado tributario cuando este invoque los hechos o, como en el caso que nos ocupa, la existencia de unos gastos deducibles (resolución del TEAC de 7 de febrero del 2003).

En suma, corresponde a la Administración tributaria la prueba de las circunstancias que determinan la obligación de tributar o una mayor tributación, y al interesado la prueba de las circunstancias que excepcionan o minoran dicha tributación.

b) La Sra. Suárez puede aportar directamente los medios de prueba que acrediten el derecho a deducir una serie de gastos, o bien acudir a la posibilidad que recoge el art. 105.2 LGT, de designar de modo concreto y en defensa de sus derechos los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Dado que es la propia Administración la encargada de dirigir e impulsar el procedimiento, puede bastar con que la Sra. Suárez designe los elementos de prueba que obren en poder de la Administración.

Como el art. 105.2 de la LGT contiene una referencia genérica a la Administración tributaria, cabe plantearse si el obligado tributario cumple con la obligación de designar los medios de prueba que están en poder de otra Administración distinta de la que está arbitrando el procedimiento de comprobación limitada, a través de los oportunos cauces de cooperación y colaboración entre administraciones. Ante el tenor literal de este precepto, no parece que existan problemas para admitir esta posibilidad.

c) Los principales medios de prueba en los procedimientos tributarios, según el art. 106 LGT, serán los que recoja la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, salvo que la ley establezca otra cosa. La utilización de los medios de prueba relacionados en las normas civiles no podrá trasladarse sin más a los procedimientos de aplicación de los tributos, sino que se deberán adaptar a las singularidades de la materia tributaria.

Así pues, no existe limitación en cuanto a los medios de prueba, que serán, en principio, todos los admitidos en derecho. Solo habrá pruebas tasadas cuando así lo establezca la ley de cada tributo. Y decimos en principio porque, dadas las características de los procedimientos de aplicación de los tributos, no cabría el interrogatorio de testigos o el reconocimiento judicial.

A modo de síntesis, los principales medios de prueba que operan en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos son los siguientes:

- Los documentos públicos, y en particular, las diligencias y actas de inspección, que tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
- Los documentos privados que no encajan en los anteriores, y su valor probatorio depende de los demás elementos demostrativos. El documento público hace prueba de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento frente a todos, mientras que el privado solo hace

prueba frente a terceros en los supuestos que recoge el art. 1227 del CC. En este apartado hay que incluir a las facturas y documentos sustitutivos, libros y registros contables, con unas reglas concretas respecto de su valoración.

- Dictamen de peritos o prueba pericial, como ocurre en la tasación pericial contradictoria.
- El interrogatorio de las partes, en tanto declaración por la que una persona reconoce como verdadero un hecho imponible, tenía cabida en la anterior LGT de 1963 dentro de la confesión (art. 117). La nueva LGT no se refiere a la confesión, por lo que opera en este sentido la remisión a la Ley de enjuiciamiento civil.

d) En la pregunta anterior indicábamos que no existe limitación en materia de medios de prueba, salvo en aquellos casos que la ley así lo establezca. En concreto, el art. 106.3 LGT establece que "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 factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante documentos sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria".

Se recoge de esta manera una limitación a los medios de prueba, pero nada impide que se utilicen otros medios de prueba, ni que estos documentos prevalezcan sobre otros medios de prueba. En este sentido, es interesante la consulta vinculante de la DGT de 27 de octubre del 2004 (V0233-04), en la que se da respuesta a la forma de probar la deducción de determinados gastos en relación con una actividad empresarial.

Asimismo, la Administración podrá realizar las actuaciones que estime oportunas en orden a la verificación de la factura y, en su caso, probar su falsedad, para lo cual habrá de acudir al ejercicio de facultades propias del procedimiento de comprobación limitada.

e) La LGT regula las notificaciones tributarias en sus arts. 109 a 112. El art. 110 se refiere al lugar para la práctica de las notificaciones, diferenciando entre los procedimientos iniciados de oficio y los iniciados a instancia de parte. En estos últimos, 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.

En los procedimientos iniciados de oficio, como es el caso del procedimiento de comprobación limitada que se ha iniciado frente a la Sra. Suárez, la notificación se practicará 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. El legislador no establece una prelación de los lugares para efectuar las notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio, por lo que la notificación realizada en la tienda de ropa a la Sra. Suárez es válida.

La vigente LGT mejora la fórmula difusa de la anterior LGT, que en su art. 105.4 establecía que "la notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin...". Se entendía que este precepto recogía un escalonamiento de lugares de notificación, en primer lugar se estaría al designado por él y en segundo lugar al domicilio fiscal, dando lugar a una variada jurisprudencia (ved, entre otras, las sentencias del TS de 9 y 10 de febrero de 1998).

f) La resolución administrativa que pone fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado frente a la Sra. Suárez deberá contener, según establece el art. 139.2 LGT, al menos, el siguiente contenido:

- La obligación tributaria o elementos de esta y ámbito temporal objeto de la comprobación.
- Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

La exigencia de motivación de los actos de la Administración tributaria actúa como una garantía de los obligados tributarios, asegurando su legitimidad. La falta de motivación o una motivación insuficiente cuando esta es obligatoria afecta a la validez del acto.

En suma, la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado frente a la Sra. Suárez y en virtud de la cual se regulariza su situación tributaria debe estar suficientemente motivada. La Administración no puede limitarse a una simple cita de los elementos determinantes de la deuda tributaria, sino que deberá explicar las divergencias encontradas entre los datos facilitados por la Sra. Suárez y las comprobaciones realizadas. Son varias las sentencias de tribunales de justicia de las comunidades autónomas que anulan por insuficiencia de motivación las liquidaciones provisionales mecanizadas que, en muchos casos, han realizados los órganos de gestión (por todas, la STSJ de Murcia de 31 de mayo del

2003). También el TS se ha pronunciado, en sentencia de 9 de junio del 2003 y de 15 de julio del 2004. En la primera de estas dos sentencias, se puede leer que la motivación no tiene que ser exhaustiva pero sí suficiente para no causar indefensión al interesado.

g) La liquidación practicada en un procedimiento de comprobación limitada es una liquidación provisional, con lo que ello supone. Es posible su rectificación mediante otro procedimiento en el plazo de prescripción. Ahora bien, esta rectificación tiene unos límites, ya que según el art. 140 LGT, la Administración no podrá efectuar una nueva regularización (mediante una nueva comprobación limitada o una inspección) en relación con el objeto ya comprobado (IRPF del año anterior, en relación con los rendimientos de actividad económica de la Sra. Suárez).

No obstante, hay una salvedad, y es que si en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior en relación con otro objeto u otros sujetos se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución, se podrá de nuevo comprobar.

De esta forma, adquiere especial importancia, tanto para el obligado como para la Administración, que se recoja en las diligencias todas las actuaciones realizadas y que la resolución sea clara al respecto. Se pretende evitar que la Administración pueda modificar el resultado de una comprobación limitada sin acudir a un procedimiento especial de revisión.

Las liquidaciones provisionales derivadas de un procedimiento de comprobación limitada se hallan a medio camino entre las provisionales en sentido estricto y las definitivas nacidas de un procedimiento de inspección con comprobación total y acabada. Estas liquidaciones tienen un efecto preclusivo limitado.

Ejercicios de autoevaluación

1. c
2. a
3. b
4. b
5. c
6. a
7. c
8. c
9. c
10. a

