

Normes comunes sobre actuacions i procediments

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00240287

Temps de lectura i comprensió: **6 hores**





Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Especialitats dels procediments tributaris	9
1.1. Iniciació	9
1.2. Desplegament	13
1.3. Terminació	21
2. Les liquidacions tributàries	27
2.1. Concepte de liquidació	27
2.2. Classes de liquidacions	30
2.3. Notificació de les liquidacions	33
3. El deure de resoldre i terminis de resolució	37
4. La prova en els procediments tributaris	44
4.1. Càrrega de la prova	44
4.2. Mitjans i valoració de la prova	45
4.3. Valor probatori de les diligències, les declaracions i les manifestacions de l'obligat tributari	46
4.4. Valor probatori dels registres públics i de les presumpcions	49
5. Les notificacions tributàries	51
5.1. Mitjans per a la pràctica de les notificacions	51
5.2. Termini i lloc per a practicar les notificacions	52
5.3. La recepció i el rebuig de la notificació	53
5.4. Notificació per compareixença. Notificacions defectuoses i la seva convalidació	56
5.5. Notificacions electròniques	59
6. Altres normes comunes	64
6.1. Entrada al domicili dels obligats tributaris	64
6.2. La denúncia pública	65
6.3. Potestats i funcions de comprovació i investigació	66
Activitats	69
Exercicis d'autoavaluació	69
Solucionari	71

Introducció

En matèria de l'aplicació dels tributs, la LGT vigent adopta una nova sistemàtica, ja que, a diferència de la LGT anterior, dedica el capítol II del títol III a les disposicions comunes en aquest tema. En concret, aquest capítol porta per rúbrica "Normes comunes sobre actuacions i procediments tributaris"; d'entrada, se'n podria deduir que aquestes normes s'apliquen a tots els procediments tributaris.

No obstant això, tant d'una interpretació sistemàtica d'aquest capítol com de l'examen d'alguns dels seus preceptes, s'observa que les seves disposicions només esdevenen aplicables a alguns procediments tributaris, és a dir, als que engloben l'aplicació dels tributs, en els termes de l'article 83 LGT: gestió, recaptació i inspecció. A més, resulten d'aplicació no solament a aquests procediments, sinó també a les actuacions tributàries, a les quals fa referència l'esmentat article 83 LGT, com és el cas de les activitats administratives dirigides a la informació i assistència als obligats tributaris.

Les matèries que es regulen en aquest capítol són de molt diversa índole: regulació de les actuacions i els procediments tributaris, les fases d'aquests procediments, l'obligació de resoldre i terminis de resolució, les liquidacions tributàries, les notificacions, la prova, l'entrada al domicili dels obligats tributaris, la denúncia pública, les potestats de comprovació i investigació de l'Administració tributària i el pla de control tributari. Qüestions que, amb anterioritat, ja es trobaven regulades en termes bastant similars en la LGT de 1963 o bé en la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents.

L'establiment d'una sèrie de normes comunes als procediments d'aplicació dels tributs, des del punt de vista de tècnica legislativa, mereix un judici positiu, mentre que eludeix repeticions innecessàries en la regulació específica de cadascun d'aquests procediments. Si bé s'ha de tenir en compte que, en tant que normes comunes, poden patir excepcions en la regulació específica de cadascun dels procediments, com passa en matèria dels efectes de l'incompliment de l'obligació de resoldre en el procediment d'inspecció (art. 150.1 LGT). Així mateix, aquestes normes comunes esdevenen la normativa essencial aplicable als procediments, bàsicament de gestió tributària, que no es troben regulats de manera expressa en la LGT.

Ara bé, de l'examen de les disposicions del capítol esmentat s'observa, en primer lloc, una sistemàtica deficient en alguns punts, ja que, per exemple, en matèria de notificacions, es regula en primer lloc la notificació de les liquidacions tributàries (art. 102) i, posteriorment, es desenvolupen les especialitats del règim jurídic general de les notificacions tributàries (art. 109 a 112). O, en

el cas de la prova, no es regula aquesta matèria en les disposicions dedicades a la tramitació dels procediments d'aplicació dels tributs (art. 99), sinó en preceptes posteriors (art. 105 a 108).

En segon lloc, es detecten algunes reiteracions, ja que es regulen qüestions que en cadascun dels procediments tornen a ser objecte de desplegament, com és el cas de les formes d'inici dels procediments i actuacions d'aplicació dels tributs (art. 98.1, 118, 147 i 163.3).

En tercer lloc, es regulen algunes qüestions que, en principi, es declaren comunes a tots els procediments i que, no obstant això, només són aplicables respecte d'alguns procediments, com és el cas de les liquidacions tributàries (art. 101 i 102 LGT) o algunes formes d'inici dels procediments tributaris (art. 98 LGT).

I, en últim lloc, la LGT s'ocupa de l'aproximació de la regulació dels procediments tributaris a les disposicions generals que regeixen en els procediments administratius. Es tracta d'un tema que ja es va posar en relleu entre la doctrina, especialment, en ocasió de l'aprovació de la LDGC, i que va ser objecte d'atenció en l'informe de la comissió per a l'estudi i la proposta de les mesures per a la reforma de la LGT, de juliol de 2001. No obstant això, com s'analitzarà més endavant, s'ha d'assenyalar que en aquest capítol de la LGT es regulen qüestions que pràcticament no comporten cap especialitat respecte de la regulació administrativa general, com és el cas dels efectes del rebuig de les notificacions.

Per tant, el legislador tributari ha rebutjat tant efectuar una regulació íntegra dels procediments tributaris com incórrer en una duplicitat de les disposicions ja previstes en la normativa administrativa. Per aquest motiu, en principi, en la LGT es regulen exclusivament les especialitats dels procediments tributaris enfront dels administratius, que deriven de la naturalesa mateixa de la matèria.

Així doncs, en els casos en què no hi ha cap justificació de l'existència d'una doble regulació, administrativa i tributària, d'una determinada qüestió, el fet de dotar de més unitat l'ordenament jurídic, augmenta la seguretat jurídica i evita possibles confusions i problemes d'interpretació. Ara bé, malgrat que l'opció per la qual es decanta el legislador tributari és més encertada des del punt de vista de la tècnica normativa, pot comportar més complexitat, atès que per a conèixer la regulació completa dels procediments tributaris és necessari acudir a dues lleis i interpretar els silencis de la LGT no com a obliis del legislador, sinó com a remissions implícites a les normes administratives generals.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Identificar quines són les especialitats que es produeixen en els procediments tributaris en les seves diverses fases: iniciació, desenvolupament i terminació.
- 2.** Comprendre el concepte, el contingut i les classes de liquidacions tributàries que es regulen en el nostre ordenament jurídic.
- 3.** Determinar el termini de durada dels procediments tributaris i les conseqüències de l'obligació de resoldre.
- 4.** Entendre els mitjans de prova, la càrrega de la prova i la seva valoració en matèria tributària, i el valor probatori de les diligències, declaracions, manifestacions de l'obligat tributari, registres públics i presumpcions.
- 5.** Dominar el règim de les notificacions tributàries, quant a mitjans, termini, lloc, recepció i rebuig de la notificació, dedicant una especial atenció a la notificació per compareixença, la notificació defectuosa i les notificacions electròniques.

1. Especialitats dels procediments tributaris

Qualsevol procediment administratiu, inclosos els tributaris, es divideix en les tres fases següents: iniciació, desenvolupament i acabament.

Les **especialitats** que presenten els procediments tributaris en aquestes fases són les que es detallen a continuació.

1.1. Iniciació

Els procediments tributaris es poden **iniciar** d'ofici (art. 87 RGGIT) o a instància de part, és a dir, a instància de l'obligat tributari (art. 88 i 89 RGGIT), per mitjà d'autoliquidació, declaració, comunicació, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària¹.

Formes d'iniciació

Per tant, la iniciació d'ofici a la qual es fa al·lusió en aquest article 98.1 LGT es pot referir tant al procediment de gestió tributària com al d'inspecció i recaptació dels tributs. En canvi, la referència que es fa en aquest precepte a la possibilitat d'iniciació de les actuacions i els procediments tributaris ("mitjançant autoliquidació, declaració, comunicació, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària") està pensant, fonamentalment, en els procediments de gestió tributària.

En aquesta idea incideix encertadament Fernández Junquera en assenyalar que les formes d'iniciació a instància de part que assenyalen el precepte "no inicien mai els procediments d'inspecció o de recaptació. Després, no sembla tenir sentit que es recullin aquestes formes d'iniciar els procediments com a formes comunes a tots els procediments tributaris, quan en realitat només serveixen per a iniciar la gestió. Afirmació que es constata quan més endavant la llei reitera aquestes mateixes formes, ja com a formes expressos per a iniciar el procediment de gestió i no fa el mateix amb els altres procediments".

En primer lloc, i pel que fa a l'al·lusió a l'autoliquidació, convé advertir que la llei, de manera conscient, no l'ha considerat com un procediment, sinó com una manera d'iniciar el procediment de gestió. Com indica l'autora esmentada, aquesta consideració es pot entendre vàlida, ja que, com a iniciador d'un procediment, no es diferencia en res d'una declaració, sense que això signifiqui que el procediment que s'inicia en cada cas segueixi la mateixa tramitació, s'instrueixi de la mateixa manera o fins i tot es tracti d'un procediment diferent en cada supòsit.

D'altra banda, en l'article 98.1 LGT s'al·ludeix a la comunicació. D'aquesta manera, no solament s'incorpora a la llei la gestió dels tributs mitjançant una autoliquidació, sinó que també es dona acolliment als sistemes de gestió de no declarants, aplicable durant un temps només en l'impost sobre la renda de les persones físiques.

La comunicació és una forma prevista en el precepte esmentat per a iniciar els procediments tributaris, en general, encara que, com ja hem dit, aquesta es limita a iniciar exclusivament el de gestió. La comunicació és una nova forma que s'incorpora a la llei i que no té l'origen en la LGT anterior, sinó que s'extreu de la Llei de l'IRPF de 1998.

Martínez Muñoz defineix la comunicació com "un acte del subjecte passiu o obligat tributari, de caràcter obligatori o potestatiu, mitjançant el qual es posa en coneixement de l'Administració tributària o, excepcionalment, de la persona a la qual s'adreça aquest acte, una sèrie de dades pròpies del seu autor d'especial transcendència tributària (que no configuren el fet imposable del tribut) i es manifesten, així mateix, determinades de-

Lectura recomanada

C. Palao Taboada (1994). "La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 69).

⁽¹⁾Art. 98.1 LGT

claracions de voluntat, als efectes previstos en cada cas per la normativa tributària que la regula”.

Fernández Junquera entén que ens trobem aquí amb una altra manifestació del caràcter eminentment reglamentista de la LGT vigent. Segons el seu parer, no era necessari, sinó més aviat al contrari, portar a una llei general un procediment específic d'un impost determinat i fixar-lo com a forma d'iniciar un procediment.

El mateix es pot dir de la sol·licitud a la qual es refereix també l'article 98.1 LGT, i a la qual l'article 118 LGT destina una lletra *b*; es recull així de manera explícita com a forma d'iniciar la gestió. Novament aquí es pot criticar que s'esmenti com a forma d'inici a instància de part dels procediments tributaris, en general, ja que amb la sol·licitud tampoc no s'inicien ni el procediment d'inspecció ni el de recaptació.

El protagonisme que aparentment vol donar la LGT a la sol·licitud, en definitiva, tal com indica l'autora esmentada, només s'explica si ho considerem com un trasllat directe de la manera d'iniciar el procediment a instància de part en el dret administratiu. No obstant això, no passa de ser una norma innecessària, ja que és difícil separar-la de la comunicació o fins i tot de la mateixa declaració.

Aquests documents d'inici de les actuacions i procediments han d'identificar l'obligat tributari: nom i cognoms o raó social, i NIF de l'obligat i, si escau, del seu representant².

⁽²⁾Art. 98.2 LGT

En relació amb la previsió legal de l'article 98.2 LGT, cal destacar que és aplicable a qualsevol document d'iniciació d'actuacions i procediments tributaris, fins i tot als iniciats d'ofici, i per a qualsevol procediment tributari (gestió, inspecció i recaptació).

L'inici d'ofici, de conformitat amb el que disposa el RGGIT, necessita l'acord de l'òrgan competent per al seu inici, per pròpia iniciativa, com a conseqüència d'una ordre superior o a petició raonada d'altres òrgans³.

⁽³⁾Art. 87 RGGIT

L'inici es fa mitjançant **comunicació** notificada a l'obligat tributari (en aquest cas se li concedeix un termini no superior a deu dies a partir de l'endemà de la notificació de la comunicació d'inici, a l'efecte que hi comparegui, aporti la documentació requerida o la que consideri convenient o efectui les alegacions oportunes) o mitjançant personació. A més, quan així es prevegi, es pot iniciar el procediment directament amb la notificació de la proposta de resolució o de liquidació.

Contingut de la comunicació d'inici d'ofici (art. 87.3 RGGIT)

- Esment exprés de les dades de la comunicació a què es refereix l'article 97.1 RGGIT, és a dir, lloc i data de la seva expedició, nom i cognoms o raó social o denominació completa i número d'identificació fiscal de la persona o entitat a la qual s'adreça, lloc al qual s'adreça, fets o circumstàncies que es comuniquen o contingut del requeriment que es realitza mitjançant la comunicació, òrgan que l'expedeix i nom, cognoms i signatura de la persona que l'emet.
- Procediment que s'inicia.
- Objecte del procediment amb indicació expressa de les obligacions tributàries o elements d'aquestes i, si escau, períodes impositius o de liquidació o àmbit temporal.
- Requeriment que, si escau, es formula a l'obligat tributari i termini que es concedeix per a la seva contestació o el seu compliment.
- Efecte interruptiu del termini legal de prescripció.
- Si escau, la proposta de resolució o de liquidació quan l'Administració tingui la informació necessària per a això.
- Si escau, la indicació de la finalització d'un altre procediment d'aplicació dels tributs, quan aquesta finalització es derivi de la comunicació d'inici del procediment que es notifica.

Quant als efectes de l'inici del procediment d'ofici, el RGGIT estableix que les declaracions o autoliquidacions presentades després d'aquest inici, en relació amb les obligacions tributàries i els períodes objecte de l'actuació o procediment, no inicien un procediment de devolució ni es poden considerar extemporànies sense requeriment previ i no eviten incórrer en responsabilitat per les infraccions tributàries comeses per la seva presentació, sense perjudici que en la liquidació que es practiqui es tingui en compte la informació continguda en aquestes declaracions o autoliquidacions. A més, els ingressos efectuats després de l'inici del procediment, en relació també amb les obligacions tributàries i els períodes objecte del procediment, tenen caràcter d'ingressos a compte sobre l'import de la liquidació que es practiqui, sense que aquesta circumstància impedeixi l'apreciació de les possibles infraccions tributàries. En aquest cas, no es reporten interessos de demora sobre la quantitat ingressada a partir de l'endemà de l'ingrés⁴.

⁽⁴⁾Art. 87.5 RGGIT

La iniciació d'un procediment a instància de l'obligat tributari es pot fer mitjançant autoliquidació, declaració, comunicació de dades, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa aplicable, que es poden presentar en paper o per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics quan les disponibilitats tècniques de l'Administració ho permetin⁵.

⁽⁵⁾Art. 88.1 RGGIT

Quan el procediment s'iniciï mitjançant una sol·licitud, aquesta ha de contenir, almenys, el nom i els cognoms o la raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal de l'obligat tributari i, si escau, del representant; els fets, les raons i la petició en què es concreti la sol·licitud; el lloc, la data i la signatura del sol·licitant o l'acreditació de l'autenticitat de la seva volun-

⁽⁶⁾Art. 88.2 a 4 RGGIT

tat expressada per qualsevol mitjà vàlid en dret i l'òrgan al qual s'adreça. Així mateix, es pot incloure un domicili a efectes de notificacions. I cal tenir en compte que, en el cas que s'actui per mitjà d'un representant, s'ha d'aportar la documentació acreditativa de la representació⁶.

Presentació en paper o per via telemàtica

Quan els documents a què es refereix l'apartat 1 es presentin en paper, l'obligat tributari en pot obtenir una còpia segellada, sempre que s'aporti juntament amb els originals. En aquesta còpia s'han de fer constar el lloc, la data i l'hora de presentació.

D'altra banda, quan l'interessat efectui la presentació dels documents a què es refereixen els apartats anteriors mitjançant suports, mitjans o aplicacions informàtiques, electròniques o telemàtiques, s'hi han de consignar les dades exigides per l'Administració tributària per a la iniciació del procediment. En aquests casos, l'"he rebut" s'expedirà d'acord amb les característiques del suport, el mitjà o l'aplicació utilitzats.

Així mateix, quan s'aporti documentació annexa a la presentada per mitjans informàtics, electrònics o telemàtics i el sistema no permeti l'aportació directa, l'obligat l'haurà de presentar en qualsevol dels registres administratius previstos en la normativa aplicable en el termini de deu dies, comptats des del de la presentació, sense necessitat de requeriment administratiu previ a aquest efecte, tret que la normativa específica estableixi un lloc o un termini diferent. En aquesta documentació s'ha d'identificar degudament la sol·licitud o comunicació presentada per mitjans o tècniques electrònics, informàtics o telemàtics⁷.

⁽⁷⁾Art. 88.6 i 7 RGGIT

Un tema de transcendència pràctica indubtable que també aborda el RGGIT és el de l' **esmena**⁸. En aquest sentit, es determina que si el document d'iniciació no reuneix els requisits reglamentaris, es requereix l'interessat perquè en un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, esmeni la falta o hi adjunti els documents preceptius, amb indicació que, si no ho fa així, se'l considerarà desistit i es procedirà a l'arxiu sense cap més tràmit.

⁽⁸⁾Art. 89 RGGIT

D'altra banda, en relació amb els documents presentats per via telemàtica, s'estableix que totes les recepcions per mitjans i tècniques electrònics, informàtics i telemàtics seran provisionals de resultes del seu processament. Quan no s'ajustin al disseny i altres especificacions establertes per la normativa aplicable, es requerirà el declarant perquè, en el termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, esmeni els defectes que presenti. Transcorregut aquest termini sense haver atès el requeriment, si persisteixen anomalies que impedeixin l'Administració tributària el coneixement de les dades, es considerarà, si escau, desistit de la seva petició o no complerta l'obligació corresponent i es procedirà a l'arxiu sense cap més tràmit.

A més, no cal oblidar que quan els requeriments d'esmena hagin estat atesos dins el termini però no s'entenguin esmenats els defectes observats, s'haurà de notificar l'arxiu.

D'altra banda, l'Administració pot aprovar **models** d'autoliquidacions, declaracions, etc., en els casos en què tingui lloc una tramitació massiva de les actuacions i els procediments tributaris. Així mateix, s'habilita el ministre d'Hisenda per a determinar els supòsits i les condicions de presentació telemàtica d'aquests documents⁹.

⁽⁹⁾Art. 98.3 i 4 LGT

Aquesta via de **comunicació per Internet** amb l'Administració tributària ofereix, entre altres, els avantatges següents: disminució de la pressió fiscal indirecta, ja que per al contribuent resulta un sistema més còmode de tramitació de les seves declaracions; minoració de la càrrega de treball gestora de l'Administració, que evita tasques d'enregistrament, tramitació i, en general, de moviment de paper; reducció dels temps de tramitació de les declaracions, i disminució del temps necessari per a processar i detectar l'evolució de variables econòmiques, la qual cosa permet un millor seguiment de la recaptació global i per sectors.

Les declaracions tributàries telemàtiques

En relació amb les declaracions tributàries, se'n permet tant la presentació a través d'Internet com, si escau, el pagament. Així mateix, no solament és possible fer telemàticament el pagament de deutes autoliquidats per l'obligat tributari, sinó també el de deutes liquidats per la mateixa Administració. En aquest context, l'article 60.1 LGT assenyala que "la normativa tributària ha de regular els requisits i les condicions perquè el pagament es pugui efectuar utilitzant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics".

D'altra banda, també és possible presentar telemàticament la sol·licitud de compensació, ajornament o fraccionament del pagament, i consultar les resolucions d'ajornaments i obtenir informació respecte dels venciments dels terminis pendents.

En l'actualitat, pràcticament en totes les figures impositives es permet la presentació telemàtica i, si escau, el pagament de declaracions o autoliquidacions a través d'Internet, en relació no solament amb la realització del fet imposable, sinó també amb retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, i fins i tot amb obligacions d'informació.

1.2. Desplegament

La LGT proclama que en el desplegament de les actuacions i els procediments tributaris, l'Administració sempre ha de facilitar als obligats tributaris l'exercici dels drets i el compliment de les seves obligacions, en els termes que preveuen els apartats següents¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 99.1 LGT

Aquest precepte, més que establir un dret, es pot considerar com una declaració de principis o, si es vol, un principi de caràcter programàtic amb una exigibilitat jurídica per part de l'obligat tributari problemàtica, ja que tampoc no hi ha una sanció clara en cas d'incompliment per part de l'Administració. No obstant això, l'apartat en qüestió és més precís que l'article 20, paràgraf 1, de la LDGC anterior, ja que hi afegeix "en els termes que preveuen els apartats següents", la qual cosa dota d'una certa concreció l'abast de l'obligació de l'Administració en el si dels procediments tributaris.

Evidentment, es relaciona amb l'article 34.1.a LGT actual, reflex, al seu torn, de l'article 3.a LDGC, és a dir, amb el dret a ser informat i assistit per l'Administració tributària sobre l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions tributàries. Existeix una norma similar en l'article 35.i i g LRJPAC, i un antecedent en l'antiga LGT, l'article 96.3 de la qual, en la redacció que en fa la Llei 25/1995, assenyalava textualment que "l'Administració tributària ha de prestar als contribuents l'assistència i informació necessàries sobre els seus drets i les seves obligacions".

Quant a la **presentació de documents**, durant el desenvolupament dels procediments tributaris, els obligats tributaris¹¹:

⁽¹¹⁾Art. 99.2 LGT

- Poden rebutjar la presentació dels documents que no siguin exigibles per la normativa tributària.
- Poden rebutjar la presentació dels documents presentats per ells mateixos i que estiguin en poder de l'Administració tributària. Ara bé, es pot demanar als obligats que ratifiquin dades específiques pròpies (o de tercers) aportades prèviament.

La presentació de documents

L'apartat 2 de l'article 99 LGT implica la incorporació a aquesta secció procedimental de l'article 17 LDGC, que es reproduïx, amb algun matis, en aquest apartat. Aquest article 17 LDGC va introduir en l'àmbit tributari el dret reconegut en l'article 35.f LRJPAC, segons el qual el ciutadà té dret "a no presentar documents no exigits per les normes aplicables al procediment de què es tracti, o que ja estiguin en poder de l'Administració actuant", actualment regulada en l'article 28.3 LPACAP.

Quant a això, la doctrina ha criticat, amb encert, la limitació que conté el dit article 17 LDGC, en relació amb aquest dret respecte del "procediment de gestió tributària", quan l'article 35.f LRJPAC no diferenciava entre els diferents procediments administratius. Afortunadament, l'article 99.2 de la LGT vigent corregeix aquest defecte, en suprimir qualsevol referència al procediment de gestió a causa de la utilització de l'expressió *per la normativa tributària*; per tant, en línia amb el títol d'aquesta subsecció relativa a les especialitats dels procediments administratius en matèria tributària, el dret en qüestió és exigible en qualsevol procediment d'aplicació dels tributs.

D'altra banda, l'expressió *en poder* no s'ha d'entendre com una situació actual i referida al procediment en tramitació, sinó també a la disponibilitat dels documents per part de l'òrgan tributari en expedients anteriors.

El dret dels obligats tributaris que recull aquest article 99.2 LGT i que respon, doncs, al principi d'economia processal, va ser ben acollit quan es va incorporar a la LDGC, malgrat la reiteració assenyalada de la LRJPAC. No obstant això, aviat se'n van evidenciar els límits i va ser objecte de crítica per la doctrina. Així, es va criticar que també s'hauria d'estendre aquest dret als documents que estiguessin en poder d'administracions diferents de l'actuant, especialment en l'àmbit dels tributs locals de repercussió estatal. També es va criticar que aquest dret es concretava exclusivament en els documents que haguessin aportat el mateix obligat tributari, sense admetre els que hagués presentat un tercer, com fa la LPACAP en no referir-se a qui els hagi presentat. Tots dos límits es mantenen en la redacció actual del precepte de la LGT.

D'altra banda, els requeriments de dades, informes, antecedents i justificants a l'obligat tributari no poden ser impugnats de manera independent, sense perjudici dels recursos que siguin procedents contra l'acte dictat com a conseqüència del procediment. I quan l'obligat tributari consideri falses o inexactes les dades contingudes en les declaracions o contestacions a requeriments

⁽¹²⁾Art. 92 RGGIT

efectuades en compliment del deure de subministrar informació, disposa d'un termini de quinze dies, a partir de l'endemà d'aquell en què les dades li siguin posades de manifest per l'Administració tributària, per a al·legar aquesta circumstància¹².

La LGT estableix el dret dels obligats tributaris que se'ls expedeixi un **certificat** de les autoliquidacions, declaracions i comunicacions que hagin presentat o d'algun punt d'aquestes¹³.

(13) Art. 99.3 LGT

Actualment, aquest dret cal posar-lo en relació amb la possibilitat d'obtenir certificats telemàtics, per la presentació d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions o altres documents amb transcendència tributària que es transmetin per via telemàtica, a través dels registres electrònics.

D'altra banda, la LGT preveu que l'obligat tributari que sigui part d'un procediment pot **obtenir una còpia** (a càrrec seu) dels documents que formin part de l'expedient (tret que afectin els interessos de tercers, la intimitat d'altres persones o que així ho estableixi la normativa¹⁴).

(14) Art. 99.4 LGT i 95 RGGIT

Aquest precepte es refereix únicament a l'obligat tributari que sigui "part" en una actuació o procediment tributari. Aquest concepte té un abast molt més limitat que el d'*interessat*, i s'hi inclouen els interessats que, a més de ser titulars d'un dret, hagin intervingut en el procediment, o bé inicialment o per una personació posterior.

L'article 99.4 LGT, per tant, estableix una restricció, que sembla fonamentar-se en el caràcter reservat que, segons la LGT, tenen les dades obtingudes per l'Administració tributària, si bé les mateixes excepcions que conté aquest precepte salvaguarden suficientment els drets dels tercers.

L'obtenció d'una còpia dels documents

L'exigència que l'obtenció de la còpies sigui "a càrrec de l'obligat tributari", que ja contenia l'article 14 de la LDGC anterior, però no l'article 35.a LRJPAC, es reproduïx en aquest article 99.4 LGT. En tot cas, la Instrucció 9/1998 del director general de l'AEAT, per a l'aplicació de la LDGC, va tenir oportunitat d'assenyalar, en l'apartat 6.2, que mentre no s'habilitessin els mitjans materials necessaris perquè l'obtenció de còpies es fes a càrrec del contribuent, els òrgans de l'AEAT proporcionarien aquestes còpies amb els seus propis mitjans, la qual cosa pot servir de pauta fins que es dictin les disposicions necessàries en desplegament de la Llei actual. El mateix es pot dir de la prevenció que conté l'esmentat apartat de la Instrucció que estableix un termini de dos dies per a facilitar aquestes còpies, encara que, excepcionalment, quan el volum de documents la còpia dels quals se sol·licita no en permeti el lliurament dins aquest termini, es pot ampliar el temps estrictament necessari.

Es pot sol·licitar una còpia "dels documents que figurin en l'expedient", i s'ha d'entendre com a tal, llevat d'una concreció reglamentària futura, el definit en l'apartat 6.1 de la Instrucció esmentada, segons el qual es considera expedient, a aquests efectes, "el conjunt ordenat de documents i actuacions que hagin de servir d'antecedent i de fonament a la resolució administrativa que en el seu moment es dicti, ja figurin en suport paper o informàtic".

D'altra banda, la LGT incorpora un dret regulat, amb caràcter general, en els articles 35.h i 37 LRJPAC (actualment, article 53.1.a LPACAP) i, en l'àmbit tributari, fins a l'entrada en vigor de la nova LGT, en l'article 18.2 LDGC. Es determina el següent:

"l'accés als registres i documents que formin part d'un expedient conclòs en la data de la sol·licitud i que constin en els arxius administratius únicament pot ser sol·licitat per l'obligat tributari que hagi estat part en el procediment tributari, sense perjudici del que disposa l'article 95 d'aquesta Llei¹⁵".

(15) Art. 99.5 LGT i 94 RGGIT

El dret d'accés als registres i documents

Com ha destacat la major part de la doctrina, la translació a l'àmbit tributari del dret d'accés als registres i documents que formin part d'un expedient, va implicar ja d'entrada notables diferències amb el que es reconeix en l'article 37.1 LRJPAC. Efectivament, aquest últim no restringeix el dret d'accés a aquests arxius i registres als ciutadans que hagin tingut relació amb els procediments corresponents, mentre que l'article 18.2 LDGC exigia que el contribuent hagués intervingut en el procediment de què es tracti.

Doncs bé, l'article 99.5 LGT vigent segueix aquesta mateixa línia, en exigir a l'obligat tributari que sol·licita accedir als registres i documents que formin part d'un expedient conclòs a la data de la sol·licitud, "que hagi estat part en el procediment tributari".

L'article 94 RGGIT estableix que l'òrgan que va tramitar l'expedient resoldrà sobre la petició d'accés en el termini màxim d'un mes. Transcorregut aquest termini sense que de forma expressa es respongui a la petició d'accés, aquesta es pot entendre desestimada. Si la resolució és estimatòria s'ha de deixar constància en l'expedient d'aquest accés.

El precepte reglamentari aclareix a continuació que el dret d'accés comporta el d'obtenir una còpia dels documents l'examen dels quals sigui autoritzat en els termes que preveu l'article següent.

A més, cal tenir present que el Reglament esmentat disposa que quan els documents que formin l'expedient estiguin emmagatzemats per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, s'ha de facilitar l'accés a l'interessat per aquests mitjans, sempre que les disponibilitats tècniques ho permetin, d'acord amb les especificacions i les garanties que es determinin i amb el que disposa la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de protecció de dades de caràcter personal.

Al seu torn, el RGGIT reconeix el dret dels obligats tributaris que estan essent objecte d'un procediment a sol·licitar en qualsevol moment **informació de l'estat de tramitació** d'aquest procediment. La informació s'ha de sol·licitar de manera que quedi constància del nom i els cognoms o la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal de la persona o entitat que la sol·licita, i la signatura de l'obligat tributari o l'acreditació de l'autenticitat de la seva voluntat expressada per qualsevol altre mitjà. La informació s'ha de facilitar preferentment pel mateix mitjà utilitzat per l'interessat i s'ha d'indicar la fase en què es troben el procediment, l'últim tràmit fet i la data en què es va formalitzar¹⁶.

(16) Art. 93 RGGIT

Així mateix, per a practicar la **prova**, segons la LGT, no es necessita obrir un període específic ni la comunicació prèvia de les actuacions als interessats¹⁷.

(17) Art. 99.6 LGT

La pràctica de la prova

Amb aquesta previsió, la LGT vigent s'aparta clarament del que disposa l'article 80.2 LRJPAC, segons el qual "quan l'Administració no tingui per certs els fets al·legats pels interessats o la naturalesa del procediment ho exigeixi, l'instructor d'aquest ha d'acordar l'obertura d'un període de prova per un termini no superior a trenta dies ni inferior a deu, a fi que es puguin practicar totes les que consideri pertinents" (actualment, article 77.2 LPACAP).

La naturalesa especial dels procediments tributaris fa innecessari el formalisme de l'obertura d'un període específic per a la pràctica de les proves que, a més de les documentals que s'hauran aportat amb l'escrit, hagi pogut proposar l'interessat, la qual cosa no significa que no s'hagin de practicar les testificals, pericials o altres que s'hagin proposat i que es considerin procedents, i només s'han de rebutjar les que siguin manifestament improcedents o innecessàries i sempre mitjançant una resolució motivada.

No és necessària la comunicació prèvia de les actuacions als interessats, la qual cosa, segons el parer de Huesca, no té sentit, i no hi ha cap raó perquè, malgrat que no s'obri formalment un període per a la pràctica de les proves en els procediments tributaris, quan s'acordi la pràctica material de les propostes per part dels interessats no es comuniqui a aquests, amb prou antelació, l'inici de les actuacions necessàries per a la realització de les proves que hagin estat admeses, a fi que pugui estar present, si escau, en la realització d'aquestes.

D'altra banda, les actuacions de l'Administració en els procediments d'aplicació dels tributs¹⁸ es **documenten** en:

- **Comunicacions.** Són els documents pels quals es notifica a l'obligat, o bé l'inici del procediment, o bé algun fet o circumstància. O bé s'efectua un requeriment.
- **Diligències.** La seva finalitat consisteix a fer constar els fets i les manifestacions de l'obligat tributari. No poden contenir propostes de liquidacions.
- **Informes.** S'emeten, d'ofici o a petició prèvia de tercers, quan siguin preceptius per l'ordenament, o bé quan els sol·licitin altres òrgans de les administracions públiques o els poders legislatiu i judicial.
- **Altres documents** previstos en la normativa pròpia de cada procediment, com per exemple les actes d'inspecció.

Mitjançant l'article 99.7 LGT es tracta de crear un sistema propi de documentació per a tots els procediments d'aplicació dels tributs, que engloba, com és sabut, la gestió, la inspecció i la recaptació, amb l'única excepció del procediment inspector, que, a part de les formes indicades en aquest article, té com a forma peculiar de documentació les actes (art. 143 LGT). En tot cas, la conceptualització que es fa en aquest apartat 7 de l'article 99 LGT de les comunicacions, diligències i informes, encara que és força similar a la que contenen els articles 45 i següents del Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986, té alguna peculiaritat derivada del caràcter més general d'aquests documents, previstos per a tots els procediments d'aplicació dels tributs.

Les **comunicacions** serveixen, normalment, per a iniciar els procediments incoats d'ofici, i són exemples típics, en la via de gestió, els de verificació de dades (art. 132.1 LGT), comprovació de valors (art. 134.1, 2n. paràgraf, LGT)

⁽¹⁸⁾Art. 99.7 LGT i 97 a 100 RGGIT

Impossibilitat d'impugnació autònoma

Cap document incoat per la inspecció és susceptible d'impugnació autònoma, tal com destaca, entre altres, la RTEAC d'11 d'octubre de 2001.

i comprovació limitada (art. 137.1 i 2 i 138.1 LGT), i, com diu l'article 99.7 LGT, pot servir com a instrument formal per a notificar a l'obligat fets o circumstàncies relatives a aquest, en el si d'aquests procediments d'aplicació dels tributs o, finalment, per a efectuar requeriments a qualsevol persona o entitat.

Les **diligències** són els documents públics que s'estenen per a fer constar fets, així com les manifestacions de l'obligat tributari o la persona amb la qual s'entenguin les actuacions. La definició clàssica d'aquestes és la continguda, en termes pràcticament idèntics, en l'àmbit inspector en l'article 46.1 del Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986.

Contingut i tramitació de les diligències

⁽¹⁹⁾Art. 98 i 99 RGGIT

D'acord amb l'extensa regulació de les diligències¹⁹ que efectua el RGGIT, en les diligències s'han de fer constar necessàriament els aspectes següents: lloc i data de la seva expedició; nom i cognoms i signatura de la persona al servei de l'Administració tributària intervinent; nom i cognoms i número d'identificació fiscal i signatura de la persona amb la qual, si escau, s'entenguin les actuacions, i el caràcter o la representació amb el qual intervé; nom i cognoms o raó social o denominació completa i número d'identificació fiscal de l'obligat tributari al qual es refereixen les actuacions; procediment o actuació en el curs de la qual s'expedeix; fets i circumstàncies que es facin constar; les al·legacions o manifestacions amb rellevància tributària fetes, si escau, per l'obligat tributari, entre les quals ha de figurar la conformitat o no amb els fets i les circumstàncies que s'hi fan constar.

En les diligències es poden fer constar, entre altres, els continguts següents:

- la iniciació de l'actuació o el procediment i les comunicacions i els requeriments que s'efectuïn als obligats tributaris;
- els resultats de les actuacions d'obtenció d'informació;
- l'adopció de mesures cautelars en el curs del procediment i la descripció d'aquestes;
- els fets resultants de la comprovació de les obligacions, i
- la representació atorgada mitjançant declaració en compareixença personal de l'obligat tributari davant l'òrgan administratiu competent.

Així mateix, en el RGGIT s'aclareix que en les diligències es poden fer constar els fets i les circumstàncies determinants de la iniciació d'un altre procediment o que hagin de ser incorporats en un altre de ja iniciat i, entre altres: les accions o omissions que puguin ser constitutives d'infraccions tributàries; les accions o omissions que puguin ser constitutives de delictes no perseguibles únicament a instància de la persona perjudicada; nom i cognoms o raó social o denominació completa i número d'identificació fiscal dels qui puguin ser responsables solidaris o subsidiaris del deute i de la sanció tributària, i les circumstàncies i els antecedents que puguin ser determinants de la responsabilitat; els fets determinants de la iniciació d'un procediment de comprovació del domicili fiscal; els fets que puguin infringir la legislació mercantil, financera o altres; els fets que puguin ser transcendents per a altres òrgans d'aquesta o d'una altra Administració, i el resultat de les actuacions de comprovació fetes amb entitats dependents integrades en un grup que tributin en règim de consolidació fiscal.

Per la seva banda, en relació amb la tramitació de les diligències, el RGGIT disposa que aquestes es poden estendre sense subjecció a un model preestablert. No obstant això, el Reglament precisa que, quan sigui possible, s'han d'estendre en el model que estableixi l'Administració tributària corresponent. De cada diligència s'han d'estendre almenys dos exemplars, que han de ser signats pel personal al servei de l'Administració tributària que practiqui les actuacions i per la persona o les persones amb les quals aquestes s'entenguin. Quan aquesta persona es nega a signar la diligència o no ho pot fer, s'hi ha de fer constar així, sense perjudici del lliurament del duplicat corresponent.

De les diligències que s'estenguin sempre s'ha de lliurar un exemplar a la persona amb la qual s'entenguin les actuacions. Si es nega a rebre la diligència, s'hi ha de fer constar

així, i, si escau, es considera un rebuig a efectes del que preveu l'article 111 LGT (implica que es consideri efectuada la notificació).

Quan la naturalesa de les actuacions el resultat de les quals es reflecteixi en una diligència no requereixi la presència de cap persona per a la seva realització, la diligència l'ha de signar el personal al servei de l'Administració que faci l'actuació, i se n'ha de remetre un exemplar a l'obligat tributari o s'ha de posar de manifest en el tràmit d'audiència o d'al·legacions corresponent.

Finalment, la referència que fa l'apartat 7 de l'article 99 LGT als **informes** s'efectua en termes molt similars als que preveu l'article 48 del Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986, relatiu als informes de la inspecció, encara que amb les peculiaritats lògiques derivades de l'especificitat de la funció i sense perjudici d'un desplegament reglamentari ulterior.

Els informes

L'art. 100 RGGIT estableix que els òrgans de l'Administració tributària han d'emetre els informes que siguin preceptius, els que siguin necessaris per a l'aplicació dels tributs i els que els siguin sol·licitats, sempre que en aquest últim cas es fonamenti la conveniència de sol·licitar-los.

En particular, els òrgans d'aplicació dels tributs han d'emetre un informe en els supòsits següents:

- a) Quan es complementin les diligències que recullin fets o conductes que puguin ser constitutius d'infraccions tributàries i no correspongui al mateix òrgan la tramitació del procediment sancionador.
- b) Quan s'hi apreciïn indicis de delictes contra la Hisenda pública i es remeti l'expedient a l'òrgan judicial competent o al Ministeri Fiscal.

D'altra banda, com a norma general, el **tràmit d'audiència** és previ a la proposta de resolució²⁰. No obstant això, segons la LGT, se'n pot prescindir quan se subscriu actes amb acord. I en els supòsits en què es prevegi un tràmit d'al·legacions posterior a la proposta. Serà en el tràmit d'al·legacions quan es posi de manifest a l'interessat l'expedient. El tràmit d'al·legacions tindrà una durada d'entre deu i quinze dies.

⁽²⁰⁾Art. 99.8 LGT

Quant a això, cal tenir en compte que l'article 84.4 LRJPAC (actualment, article 82.4 LPACAP), assenyala que "es pot prescindir del tràmit d'audiència quan no figurin en el procediment ni es tinguin en compte en la resolució altres fets ni altres al·legacions i proves que les adduïdes per l'interessat", previsió ja continguda igualment en l'article 22.2 LDGC.

El tràmit d'audiència a l'interessat

Posant en relació aquest precepte administratiu amb l'article 99.8 LGT vigent, pot sorgir el dubte de la prevalença d'aquest últim en l'àmbit tributari, i es pot entendre que "només" es pot prescindir del tràmit d'audiència previ a la proposta de resolució en els dos supòsits que recull el dit article 99.8 LGT i en cap més.

Segons l'opinió de Huesca, per contra, hi és aplicable el que disposa el precepte administratiu, i, per tant, en tot cas, es pot prescindir del tràmit d'audiència quan no figurin en el procediment ni es tinguin en compte en la resolució altres fets ni altres al·legacions i proves que les adduïdes per l'interessat. El que fa l'article 99.8 LGT és, partint d'aquesta regla general, especificar dos supòsits concrets, propis de l'àmbit tributari, en què també es pot prescindir d'aquest tràmit d'audiència previ a la proposta de resolució.

La dificultat sorgeix en intentar determinar, en el camp tributari, els supòsits en els quals es podria aplicar aquesta previsió i prescindir del tràmit d'audiència. Com a possibles su-

pòsits, es poden esmentar el de la devolució d'ingressos indeguts o el del reemborsament dels costos de l'aval. L'Administració tributària, en la dita Instrucció 9/1998, dictada arran de la LDGC, va anar més enllà, i, en l'apartat 8.2, va considerar que especialment es podria prescindir d'aquest tràmit en els casos de rectificació d'errors aritmètics deduïts dels fets o documents presentats, i en els supòsits de la liquidació dels recàrrecs dels articles 61.3 i 127 de la LGT anterior.

En tot cas, per a tots aquests supòsits i per a altres, la decisió de suprimir el tràmit d'audiència s'ha d'avaluar sempre des de la perspectiva de la indefensió en què pot quedar l'interessat, i sempre s'ha de concedir, en cas de dubte. És convenient, d'altra banda, com es reflecteix en la Instrucció 9/1998 (apt. 8.4) que la circumstància resultant de l'aplicació d'aquest apartat, amb una explicació suficient dels antecedents del cas, es prevegi en la resolució que es dicti i que posi fi al procediment.

En aquest punt, el RGGIT estableix que, una vegada fet el tràmit d'audiència (o, si escau, el d'al·legacions), no es pot incorporar a l'expedient cap més documentació acreditativa dels fets, tret que es demostrï la impossibilitat d'haver-la aportat abans de la finalització d'aquest tràmit, sempre que s'aporti abans de dictar una resolució²¹.

⁽²¹⁾Art. 96.4 RGGIT

Finalment, el RGGIT també regula el lloc i l'horari de les actuacions d'aplicació dels tributs i l'ampliació i l'ajornament dels terminis de tramitació, respectivament.

Quant al **lloc i l'horari de les actuacions d'aplicació dels tributs**, quan les actuacions tinguin lloc a les oficines públiques, s'han de fer dins l'horari oficial d'obertura al públic i, en tot cas, dins de la jornada de treball. Igualment, quan tinguin lloc en els locals de l'obligat tributari, s'ha de respectar la jornada laboral d'oficina o de l'activitat que s'hi dugui a terme, tret que hi intervingui el consentiment de l'obligat tributari perquè es dugui a terme fora d'aquesta jornada. Quan l'Administració disposi d'una autorització judicial per a entrar al domicili de l'obligat tributari constitucionalment protegit, les actuacions administratives s'han d'ajustar al que disposi l'autorització sobre la jornada i l'horari per a fer-les. I, finalment, si l'obligat tributari és una persona amb discapacitat o mobilitat reduïda, les actuacions s'han de dur a terme en el lloc més apropiat d'entre els esmentats anteriorment²².

⁽²²⁾Art. 90 RGGIT

I, respecte a l'**ampliació i l'ajornament dels terminis de tramitació**, el RGGIT assenyalava que l'òrgan competent per a la tramitació pot concedir, amb la sol·licitud prèvia dels obligats tributaris, una ampliació dels terminis per al compliment dels tràmits que no excedeixi la meitat d'aquests terminis, i no es pot concedir més d'una ampliació. A aquests efectes, s'han de complir els requisits següents: que se sol·liciti amb anterioritat als tres dies previs a la finalització del termini que es pretén ampliar; que es justifiqui la concurrència de circumstàncies que ho aconsellin, i que no es perjudiquin drets de tercers. L'ampliació s'entén concedida automàticament per la meitat del termini inicial amb la presentació en termini de la sol·licitud, tret que es notifiqui expressament la denegació abans de la finalització del termini que es pretengui

ampliar (la notificació expressa de la concessió de l'ampliació amb caràcter previ a la finalització del termini inicial pot establir un termini d'ampliació diferent i inferior).

Així mateix, quan l'obligat tributari justifiqui la concurrència de circumstàncies que no li permetin comparèixer en el lloc, el dia i l'hora fixats, pot sol·licitar un ajornament dins dels tres dies següents al de la notificació del requeriment. Ara bé, si la circumstància que li impedeix comparèixer es produeix transcorregut aquest termini de tres dies, es pot sol·licitar l'ajornament abans de la data assenyalada per la compareixença. En aquests supòsits, l'Administració ha d'assenyalar una nova data per a la compareixença. Tant l'acord d'ampliació com d'ajornament del termini de tramitació no són susceptibles de recurs²³.

(23) Art. 91 RGGIT

1.3. Terminació

Les diferents **formes de terminació** dels procediments tributaris són les següents: resolució, desistiment, renúncia al dret, impossibilitat material de continuar-los per causes sobrevingudes, caducitat, compliment de l'obligació objecte de requeriment i qualsevol altra causa prevista per l'ordenament²⁴.

(24) Art. 100.1 LGT

La **resolució** és la forma normal, i adequada, de finalització del procediment, ja que hi ha el deure de dictar una resolució expressa. Aquesta resolució pot adoptar diferents formes, en funció del tipus de procediment de què es tracti. Entre totes, hi destaca la liquidació, que és l'acte resolutori per excel·lència. A aquests efectes, es considera resolució la contestació realitzada de manera automatitzada per l'Administració quan així estigui previst en un procediment.

La nova LGT s'ha limitat, en el que és essencial, a reproduir gairebé literalment el contingut de l'article 87 LRJPAC (actualment, article 84 LPACAP) per la qual cosa no es pot dir que s'hi introdueixin moltes novetats.

Encara que el procediment sempre finalitzarà mitjançant una **resolució**, independentment de la causa que hi ha donat lloc, i ha desaparegut la distinció entre formes normals i anormals de terminació del procediment, també posen fi als procediments tributaris el **desistiment** i la **renúncia** al dret en què es fonamenti la sol·licitud, als quals caldrà atènyer-se igualment, amb la mateixa excepció anterior.

A la impossibilitat material de continuar-los per **causes sobrevingudes** (entre altres supòsits, es pot esmentar la mort de l'interessat quan la seva actuació es fonamenti en interessos de caràcter personal, reforma legislativa o pèrdua de l'objecte del procediment) es refereix igualment l'article 100 LGT, com ho fa també l'article 84.2 LPACAP.

La **caducitat** constitueix, segons l'article 100 LGT, una altra manera d'acabar els procediments tributaris. Aquesta caducitat, en el si dels procediments de gestió tributària, fonamentalment, constitueix una autèntica novetat, com s'analitzarà més endavant, la qual es pot entendre aplicable com a forma de terminació del procediment per l'incompliment de l'obligació de resoldre dins el termini en els procediments iniciats d'ofici, amb un esquema similar al que conté l'article 95 LPACAP.

Una altra forma específica de posar fi al procediment tributari, segons l'article 100 LGT, consisteix en "el **compliment de l'obligació** que hagi estat objecte de requeriment", forma que, a diferència de les anteriors, en què apareix sempre una resolució, posa fi a un procediment tributari iniciat sense aquesta.

El compliment de l'obligació

Com a supòsits concrets en què és aplicable aquesta previsió legal es poden esmentar el dels requeriments individualitzats a tercers a què es refereix l'article 93 LGT i que, si són formalitzats pel destinatari, determinen que la informació requerida quedi incorporada, si escau, a l'expedient de comprovació i investigació de la situació tributària del subjecte. Un altre supòsit seria el del procediment de verificació de dades, regulat en els articles 131 i següents LGT, que es pot iniciar mitjançant un requeriment de l'Administració tributària perquè l'obligat tributari aclareixi o justifiqui la discrepància observada o les dades relatives a la seva declaració o autoliquidació. Aquest procediment pot acabar "per l'esmena, aclariment o justificació de la discrepància o de la dada objecte del requeriment per part de l'obligat tributari".

Finalment, el primer paràgraf de l'article 100 LGT conclou establint que posa fi al procediment **qualsevol altra causa** prevista en l'ordenament tributari, la qual cosa permet donar acomodament legal, com a causa de terminació dels procediments tributaris, a les formes de conclusió previstes en el procediment de verificació de dades (resolució en què s'indiqui que no és procedent practicar cap liquidació provisional o per l'inici d'un procediment de comprovació limitada o d'inspecció) o del procediment de comprovació limitada (per l'inici d'un procediment inspector).

Encara que la LGT no l'esmenta expressament, també cal incloure-hi la **terminació convencional** o mitjançant un acord de les parts.

Convé aturar-se en la forma principal de terminació dels procediments tributaris: la resolució. El RGGIT estableix una detallada regulació d'aquesta qüestió i d'altres de relacionades, com ara el còmput dels terminis màxims de resolució, els períodes d'interrupció justificada i les dilacions per una causa no imputable a l'Administració.

D'acord amb el desplegament reglamentari, una vegada conclusa la tramitació del procediment, l'òrgan competent ha de dictar **resolució**, que serà motivada en els supòsits que disposi la normativa aplicable, i ha de decidir totes les qüestions plantejades pròpies de cada procediment i aquelles altres que se'n deriven²⁵.

Terminació convencional

La LPACAP sí que es refereix a la convenció com a causa de terminació dels procediments administratius. En l'àmbit tributari, aquesta forma de terminació del procediment es dóna únicament en el cas de les actes amb acord.

⁽²⁵⁾Art. 101 RGGIT

Contingut de la resolució

La resolució ha de contenir una menció expressa del nom i els cognoms o la raó social o denominació completa i número d'identificació fiscal de l'obligat tributari, de la data, de la identificació de l'òrgan que dicta la resolució, del dret o obligació tributària objecte del procediment i, si escau, dels fets i fonaments de dret que la motiven.

Quan la resolució contingui una liquidació, hi és aplicable el que disposa l'article 102 LGT (relatiu a la notificació de les liquidacions tributàries), i, quan escaigui, ha d'incloure els interessos de demora corresponents.

L'incompliment dels terminis màxims de terminació dels procediments produeix els efectes previstos en la seva normativa específica o, si no, els previstos en l'article 104 LGT (relatiu als terminis de resolució i efectes de la falta de resolució expressa), sense perjudici de l'obligació de l'Administració de dictar una resolució expressa quan escaigui.

La resolució expressa i el silenci administratiu

És important destacar que el RGGIT preveu que, en els casos d'estimació per silenci administratiu, la resolució expressa posterior només pot ser confirmatòria d'aquest.

Així mateix, en els casos de desestimació per silenci administratiu, la resolució expressa posterior al venciment del termini l'ha d'adoptar l'Administració sense cap vinculació al sentit del silenci.

El RGGIT aclareix que els efectes del silenci administratiu s'entenen sense perjudici de la facultat de l'Administració de procedir a la comprovació o investigació de la situació tributària dels obligats tributaris, en relació amb la concurrència de les condicions i els requisits de beneficis fiscals d'acord amb el que disposa l'article 115.3 LGT.

També convé destacar que el RGGIT regula una sèrie de circumstàncies que es poden donar quan un procediment finalitza com a conseqüència de l'inici d'un altre procediment: els intents de notificació que s'han de fer, els efectes que es produeixen sobre un procediment sancionador que s'hagi iniciat i la conservació de la validesa de les actuacions i proves practicades.

Finalització d'un procediment com a conseqüència de l'inici d'un altre

Quan un procediment d'aplicació dels tributs finalitzi com a conseqüència de l'inici d'un altre procediment, únicament a l'efecte d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el seu termini màxim de durada la terminació del primer procediment, n'hi haurà prou d'haver fet un intent de notificació de la comunicació d'inici del segon procediment.

Si s'hagués iniciat un procediment sancionador com a conseqüència d'un procediment d'aplicació dels tributs i aquest últim finalitza com a conseqüència de l'inici d'un altre procediment d'aplicació dels tributs, el procediment sancionador ha d'acabar mitjançant una resolució expressa en què s'ha de declarar aquesta circumstància, sense perjudici que posteriorment es pugui iniciar un nou procediment sancionador derivat del procediment d'aplicació dels tributs iniciat amb posterioritat.

Les actuacions fetes en el curs d'un procediment d'aplicació dels tributs o d'un procediment sancionador que hagin acabat de la forma prevista en aquest apartat, i els documents i altres elements de prova obtinguts en aquests procediments conserven la seva validesa i eficàcia a efectes probatoris en els procediments d'aplicació dels tributs o sancionadors que es puguin iniciar amb posterioritat, sempre que el seu examen es pugui fer d'acord amb el que disposa la normativa reguladora del procediment.

En relació amb el **còmput dels terminis màxims de resolució**, el RGGIT disposa que els períodes d'interrupció justificada i les dilacions per una causa no imputable a l'Administració no s'inclouen en el còmput del termini de resolució del procediment, amb independència que afectin tots o algun dels elements de les obligacions tributàries i períodes objecte del procediment²⁶.

(26) Art. 102 RGGIT

Respecte als **períodes d'interrupció justificada** i les **dilacions no imputables a l'Administració**, s'estableixen les normes següents:

- Els acreditats durant els procediments seguits enfront del deutor principal, quan concorrin en el temps amb el procediment de declaració de responsabilitat, es consideren com a tals a efectes del còmput del termini de resolució del procediment de declaració de responsabilitat.
- S'han de documentar adequadament perquè en quedi constància en l'expedient.
- A efectes del còmput del termini de durada del procediment, es compten per dies naturals.
- L'obligat tributari té dret a conèixer l'estat del còmput del termini de durada i l'existència de les circumstàncies determinants, amb indicació de les dates d'inici i fi de cada interrupció o dilació, sempre que ho sol·liciti expressament.
- No impedeixen la pràctica de les actuacions que durant aquesta es puguin desenvolupar.

Períodes d'interrupció justificada

Es consideren períodes d'interrupció justificada, segons l'article 103 RGGIT, els següents:

- Quan, per qualsevol mitjà, es demanin dades, informes, dictàmens, valoracions o documents a altres òrgans o unitats administratives d'aquesta o d'altres administracions, pel temps que transcorri des de la remissió de la petició fins a la recepció d'aquells per part de l'òrgan competent per a continuar el procediment, sense que la interrupció per aquest concepte pugui excedir, per a totes les peticions de dades, informes, dictàmens, valoracions o documents que es puguin efectuar, els sis mesos. Quan es tracti de sol·licituds formulades a altres estats, aquest termini serà de 12 mesos.
- Quan d'acord amb el que estableix l'article 180.1 LGT, es remeti l'expedient al Ministeri Fiscal o a la jurisdicció competent, pel temps que transcorri des d'aquesta remissió fins que, si escau, es produeixi la recepció de l'expedient retornat o de la resolució judicial per part de l'òrgan competent per a continuar el procediment.
- Quan se sol·liciti a la comissió consultiva l'informe preceptiu a què es refereix l'article 159 LGT, pel temps que transcorri des de la notificació a l'interessat a què es refereix l'article 194.2 RGGIT fins a la recepció de l'informe per part de l'òrgan competent per a continuar el procediment o fins al transcurs del termini màxim per a la seva emissió.
- Quan la determinació o imputació de l'obligació tributària depengui directament d'actuacions judicials en l'àmbit penal, pel temps transcorregut des que es tingui coneixement de l'existència d'aquestes actuacions i es deixi constància d'aquest fet en l'expedient o des que es remeti l'expedient a la jurisdicció competent o al Ministeri Fiscal fins que es conegui la resolució per part de l'òrgan competent per a continuar

el procediment. No obstant això, quan això sigui possible i sigui procedent es poden practicar liquidacions provisionals d'acord amb el que disposa l'article 101.4 LGT.

- Quan hi concorri alguna causa de força major que obligui l'Administració a interrompre les seves actuacions, pel temps de durada d'aquesta causa. No obstant això, quan sigui possible i sigui procedent es poden practicar liquidacions provisionals d'acord amb el que disposa l'article 101.4 LGT.
- Quan es plantegei el conflicte de competències davant les juntes arbitral que preveuen els articles 24 LOFCA; 66 de la Llei 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el concert econòmic entre l'Estat i el País Basc, i 51 de la Llei 25/2003, de 15 de juliol, per la qual s'aprova la modificació del conveni econòmic entre l'Estat i Navarra, pel temps que transcorri des del plantejament del conflicte fins a la resolució dictada per la junta arbitral respectiva.

Dilacions no imputables a l'Administració

Es consideren dilacions per una causa no imputable a l'Administració, entre altres, les següents, d'acord amb l'article 104 RGGIT:

- Els retards per part de l'obligat tributari a què es refereixi el procediment en el compliment de compareixences o requeriments d'aportació de documents, antecedents o informació amb transcendència tributària formulats per l'Administració tributària. La dilació es computa des de l'endemà de la data fixada per a la compareixença o des de l'endemà de la fi del termini concedit per a l'atenció del requeriment fins al compliment íntegre del que s'ha sol·licitat. Els requeriments de documents, antecedents o informació amb transcendència tributària que no figurin íntegrament formalitzats no es consideren atesos a efectes d'aquest còmput fins que s'emplenin degudament, la qual cosa s'ha d'advertir a l'obligat tributari, tret que la normativa específica estableixi una altra cosa.
- L'aportació per part de l'obligat tributari de nous documents i proves una vegada fet el tràmit d'audiència o, si escau, d'al·legacions. La dilació es computa des de l'endemà de la finalització del termini d'aquest tràmit fins a la data en què s'aportin. Quan els documents hagin estat requerits durant la tramitació del procediment s'hi aplica el que disposa el paràgraf *a* anterior.
- La concessió per part de l'Administració de l'ampliació de qualsevol termini, i la concessió de l'ajornament de les actuacions sol·licitat per l'obligat, pel temps que intervingui des de l'endemà de la finalització del termini previst o de la data inicialment fixada fins a la data fixada en segon lloc.
- La paralització del procediment iniciat a instància de l'obligat tributari per la falta de formalització d'algun tràmit indispensable per a dictar resolució, pel temps que transcorri des de l'endemà d'aquell en què es consideri incomplet el tràmit fins a la seva formalització per part de l'obligat tributari, sense perjudici de la possibilitat que es pugui declarar la caducitat, amb l'advertiment previ a l'interessat.
- El retard en la notificació de les propostes de resolució o de liquidació o en la notificació de l'acord pel qual s'ordena completar actuacions a què es refereix l'article 156.3.b LGT, pel temps que transcorri des de l'endemà d'aquell en què s'hagi fet un intent de notificació fins que aquesta notificació s'hagi produït.
- L'aportació per part de l'obligat tributari de dades, documents o proves relacionats amb l'aplicació del mètode d'estimació indirecta des que es deixi constància en l'expedient, en els termes que estableix l'article 158.3.a LGT.
- La presentació per part de l'obligat tributari de declaracions que regula l'article 128 LGT, de comunicacions de dades o de sol·licituds de devolució complementàries o substitutives d'altres de presentades amb anterioritat. La dilació es computa des de l'endemà de la finalització del termini de presentació de la declaració, comunicació de dades o sol·licitud de devolució o des de l'endemà al de la presentació en els supòsits de presentació fora de termini fins a la presentació de la declaració, comunicació de dades o sol·licitud de devolució, complementària o substitutiva.
- La falta de presentació dins el termini de la declaració informativa amb el contingut dels llibres registre que regula l'article 36 RGGIT. La dilació es computa des de l'inici d'un procediment en què pugui tenir efectes, fins a la data de la seva presentació.
- El retard en la notificació derivat del que disposa la DA 3a. del RD 1363/2010, de 29 d'octubre, pel qual es regulen supòsits de notificacions i comunicacions adminis-

tratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT, en supòsits en què els actes a notificar es refereixin a procediments d'aplicació dels tributs ja iniciats. A aquest efecte, ha de quedar acreditat que la notificació es va poder posar a disposició de l'obligat tributari en la data seleccionada per ell.

Finalment, la LGT declara que “té la consideració de resolució la **contestació efectuada de forma automatitzada** per l'Administració tributària en els procediments en què estigui prevista aquesta forma d'acabament²⁷”.

(27) Art. 100.2 LGT

L'actuació de forma automatitzada

Segons el nostre parer, és positiu que en la LGT es faci un esment específic a la informàtica decisional. Aquest article 100.2 LGT s'ha de posar en relació amb l'article 96.3 de la mateixa LGT, que disposa que “els procediments i les actuacions en què s'utilitzin tècniques i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics han de garantir la identificació de l'Administració tributària actuant i l'exercici de la seva competència. A més, quan l'Administració tributària actuï de forma automatitzada s'ha de garantir la identificació dels òrgans competents per a la programació i supervisió del sistema d'informació i dels òrgans competents per a resoldre els recursos que es puguin interposar”.

En aquest últim precepte de la LGT, es fa un esment específic de l'“actuació de forma automatitzada” de l'Administració tributària. És a dir, s'està preveient el fenomen de la informàtica decisional o, el que és el mateix, la substitució de la intel·ligència humana per la intel·ligència artificial (una aplicació informàtica) en la presa de decisions tributàries, fenomen que ja és aplicat des de fa temps en altres àmbits privats, com, per exemple, en les operacions borsàries de transmissió de valors als mercats secundaris.

2. Les liquidacions tributàries

Els procediments de gestió i d'inspecció poden finalitzar amb l'emissió per part de l'Administració d'un **acte administratiu de liquidació**, especialment quan aquesta és definitiva (té la mateixa funció que la sentència en un procés judicial).

El seu efecte principal és convertir en exigible el deute tributari originat amb la realització del fet imposable. Així concebuda, implica un pas lògic en el procés d'aplicació dels tributs: fet el fet imposable que genera l'obligació tributària, aquesta ha de ser quantificada.

La liquidació com a acte resolutori

Com s'ha assenyalat, constitueix l'acte resolutori per excel·lència, ja que es refereix a la determinació del deute tributari i perquè s'hi refereixen les controvèrsies formulades respecte de la resolució d'altres procediments accessoris o instrumentals: com en la comprovació de valors, acords de valoració, etc. En aquests casos l'acte resolutori no pot ser impugnat directament, sinó que la impugnació es reserva a l'acte de liquidació que es dicti.

No obstant això, **aquest esquema ha estat alterat** amb la massificació de les autoliquidacions. En el cas de les autoliquidacions, el deute es paga sense necessitat d'un acte administratiu previ que la determini i sense un requeriment previ exprés per part de l'Administració. D'aquesta manera, la liquidació ja no és sempre un pas previ per a convertir en exigible el deute i, a més, en un sol acte es confonen les fases de gestió i recaptació.

Per tant, en el sistema actual, la **liquidació** només es produeix, d'una banda, en aquells comptats tributs en què s'aplica el sistema de liquidació tradicional, i, de l'altra, en els tributs autoliquidats, quan l'Administració considera necessari rectificar l'autoliquidació presentada pel contribuent o suplir la seva falta de presentació (a través d'una activitat de comprovació inquisitiva o abreuçada) o d'investigació, o bé quan el contribuent sol·licita la rectificació de la seva pròpia autoliquidació.

2.1. Concepte de liquidació

1) Concepte

Lectura recomanada

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

La LGT defineix, com a novetat, el concepte de *liquidació*, en els termes següents: acte resolutori mitjançant el qual l'òrgan competent de l'Administració fa les operacions de quantificació necessàries i determina l'import del deute tributari o de la quantitat que, si escau, resulti a retornar o a compensar d'acord amb la normativa tributària²⁸.

(28) Art. 101 LGT

La **liquidació** és l'acte administratiu resolutori pel qual es determina l'existència d'un deute tributari, identificant el subjecte passiu i la seva quantia. O, el que és el mateix, és l'operació de determinació de la quantia d'un deute, de fer líquid un deute que prèviament existeix en import no concretat.

El resultat de la liquidació pot ser positiu, negatiu o zero. Per tant, l'activitat liquidadora no sempre es tradueix en la determinació d'un deute a ingressar, sinó que també pot posar de manifest un dret de crèdit a favor del subjecte passiu; en aquest cas, es dirigeix a determinar la procedència i quantia de la devolució tributària que ha de dur a terme l'Administració, o bé la liquidació pot anar dirigida a la determinació d'una quantitat a compensar.

El concepte de liquidació

Aquest concepte de *liquidació* s'aplica no solament al deute tributari derivat per la realització del fet imposable, sinó també a la derivada d'altres obligacions, com les obligacions a compte i les obligacions accessòries.

Les autoliquidacions no tenen la consideració de liquidació, ja que no recullen una manifestació de voluntat expressa de l'Administració.

D'altra banda, l'Administració no està obligada a ajustar les seves liquidacions a les dades consignades pels obligats tributaris en les autoliquidacions, declaracions o comunicacions²⁹.

(29) Art. 101.1 LGT

La vinculació de l'Administració i de l'obligat tributari

L'Administració no queda vinculada per les dades que apareixen en aquests documents, i pot utilitzar les dades de què disposi o que descobreixi en el curs d'algun procediment. Ara bé, en aquest cas, ho ha d'expressar així en la motivació de la liquidació.

En canvi, l'obligat tributari sí que hi queda vinculat, i no pot rectificar els fets declarats, excepte si demostra que va incórrer en error.

2) Funcions

L'acte de liquidació compleix dues funcions:

- Fixa exactament la quantia de la prestació tributària.
- Exigeix aquesta prestació a l'obligat tributari.

3) Competència

En l'actualitat, la distribució competencial és la següent:

- Els òrgans de gestió tenen competència per a liquidar, d'una banda, en els tributs que són exigits per liquidació (però són casos residuals), i de l'altra, en els tributs que s'autoliquiden, tenen competència quan la liquidació és conseqüència d'una activitat de comprovació abreujada iniciada per aquests òrgans.
- Els òrgans d'inspecció tenen competència per a liquidar quan la liquidació es deriva d'una actuació d'investigació o comprovació inquisitiva, hi hagi o no intervingut liquidació provisional³⁰.

En canvi, el Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986, en l'article 60.1, atribuïa aquesta competència a l'inspector en cap de la dependència. Quan l'inspector en cap era autoritzat o encarregat d'actuacions directes d'investigació i comprovació, tenia la competència per a dictar la liquidació resultant de l'acte una altre inspector en cap, d'una altra delegació veïna, normalment. Segons ha criticat certa doctrina (Falcón y Tella), no s'ajustava a la llei la pràctica de liquidacions signades pel cap de l'oficina tècnica (per exemple, en l'àmbit de l'oficina nacional d'inspecció), que és un òrgan amb funcions merament d'anàlisi, estudi i assessorament.

4) Contingut

La liquidació determina precisament l'**import** o **quantia** de la prestació tributària. Això no sempre es traduirà en un ingrés a favor de l'Administració, sinó que pot llançar un import coincident amb el que ja ha ingressat el subjecte (quota zero) o fins i tot menor. Llavors dóna lloc a un dret de devolució o a compensar.

També la liquidació identifica el **concepte** pel qual es liquida. És a dir, el tribut o prestació que es quantifica, cosa que implica expressar tots els seus elements configuradors: pressupòsit de fet, subjecte obligat, període impositiu, etc.

Així mateix, estableix l'òrgan que dicta l'acte administratiu, ja que si s'omet aquesta menció, s'impedeix conèixer si l'ha adoptat l'òrgan competent.

També ha de contenir els **fets**, les **dades**, les **valoracions** i els **criteris** que han servit a l'Administració per a quantificar la prestació. I això com a reflex del deure de motivar els actes de liquidació. Sobretot s'hi hauran d'incloure els elements de quantificació de la prestació, sota pena d'incórrer en nul·litat de la liquidació si s'ometen.

Finalment, la liquidació conté el **mandat que s'ingressi**, si escau, la prestació en l'import liquidat. Indica el termini, els mitjans i l'òrgan per a efectuar l'ingrés.

5) Efectes

⁽³⁰⁾Art. 141.g LGT

La competència per a liquidar

En el sistema tradicional, únicament tenien atribuïda la competència per a dictar un acte de liquidació els òrgans de gestió, i està prohibit per als d'inspecció.

La competència dels òrgans d'inspecció

Dins de la inspecció té la competència un òrgan diferent del que ha desenvolupat les actuacions inspectores, encara que ni la LGT ni el RGGIT determinen quin òrgan serà el competent per a practicar la liquidació.

La motivació de les liquidacions

Hi ha jurisprudència contradictòria amb vista a declarar la nul·litat de les liquidacions provisionals denominades paral·leles que, a manera de motivació, contenen un simple asterisc juntament amb la cita d'un precepte legal. El TSJ de València en la Sentència de 29 de gener de 2003, seguint la doctrina continguda, entre altres, en la STS de 28 de juny de 1993, declara la nul·litat d'aquest tipus de liquidacions practicades d'aquesta manera.

L'efecte típic atribuït tradicionalment a l'acte de liquidació era que, en convertir en líquid el deute, anteriorment il·líquid, el convertia en **exigible**. Després de la generalització de les autoliquidacions, la funció d'exigibilitat només serà predicable en els tributs liquidats per l'Administració.

L'acte de liquidació es **presumeix lícit**, en virtut de la presumpció de legalitat dels actes administratius. Així mateix, s'obre el **termini per a ingressar** el deute, fixat en el mateix acte. És a dir, la liquidació és el pressupòsit per a iniciar el procediment de recaptació.

Un altre dels efectes consisteix que s'interromp el **termini de prescripció**. Encara que normalment aquesta interrupció es produeix amb l'inici de la comprovació posada en coneixement del subjecte passiu, en els casos en què la liquidació es produeix com a conseqüència d'una activitat de comprovació.

Finalment, **posa fi al procediment** i per això és acte impugnable en la via administrativa corresponent: obre la via de la impugnació per part de l'obligat tributari. L'Administració queda vinculada per la seva decisió, i únicament la pot rectificar a través del procediment corresponent.

2.2. Classes de liquidacions

La distinció principal que cal efectuar en relació amb les classes de liquidacions és entre liquidacions provisionals i definitives³¹.

Les classes de liquidacions

La LGT de 2003, igual que la de 1963, no defineix tots dos conceptes, encara que assenyalava quan una liquidació és definitiva (art. 101.3 LGT). Per exclusió, en la resta de supòsits estarem en presència d'una liquidació provisional (art. 101.4 LGT).

La comprovació inspectora pot donar lloc tant a una liquidació provisional com a una de definitiva. És definitiva quan l'activitat comprovadora o investigadora es refereixi a la totalitat dels elements de les obligacions tributàries. En canvi, la comprovació gestora només pot donar lloc a una liquidació provisional.

La liquidació **provisional** té plens efectes, però pot ser revisada per l'Administració mitjançant la seva potestat d'investigació i comprovació, durant el termini de prescripció de quatre anys.

La liquidació **definitiva** no la pot revisar l'Administració, tret que s'hi apliqui el procediment de revocació de l'article 219 LGT.

Tradicionalment, la diferència entre liquidacions provisionals i definitives venia donada fonamentalment per la possible revisió de les primeres per part de l'Administració. No obstant això, després de la regulació del tema per la nova LGT, aquesta diferència adquireix un nou matís que incrementa la seguretat jurídica dels obligats tributaris, ja que la liquidació provisional, com que ha estat dictada en els supòsits en què l'Administració no disposa de tots els ele-

L'exigibilitat

En el cas de les autoliquidacions, l'exigibilitat té lloc automàticament en el termini de pagament establert reglamentàriament, per mandat de la llei i sense necessitat de requeriment per part de l'Administració.

⁽³¹⁾Art. 101.2 LGT

La liquidació ferma

No és el mateix una liquidació definitiva que una liquidació ferma, és a dir, no impugnable per part de l'obligat tributari. L'acte de liquidació pot ser ferma, per exemple, si s'ha deixat transcórrer el termini per a recórrer, sense que signifiqui que la liquidació deixi de ser provisional, és a dir, susceptible de ser revisada per l'Administració.

ments de judici necessaris per a determinar de manera definitiva l'import del deute tributari, pot ser revisada o rectificada per l'Administració per mitjà de la seva potestat d'investigació i comprovació durant el termini de prescripció, segons els mitjans utilitzats en la comprovació que va motivar la liquidació provisional, en els termes dels articles 133.2 (procediment de verificació de dades), 140 (procediment de comprovació limitada) i 148.3 LGT (comprovació feta per la inspecció).

En els dos últims supòsits, mentre no transcorri aquest període, l'Administració pot modificar la liquidació provisional i substituir-la per una de definitiva, si en l'ús de les seves facultats de comprovació troba nous "fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les realitzades i especificades" en la liquidació provisional. El legislador tributari, conscient de la transcendència que té per a l'obligat tributari quant a la certitud jurídica la qualificació d'una liquidació com a provisional o definitiva, ordena en l'article 102.2.f LGT que consti aquest aspecte en la notificació de la liquidació.

Per la seva banda, la LGT disposa que "en els altres casos, les liquidacions tributàries tenen el caràcter de provisionals³²". I continua assenyalant el següent:

⁽³²⁾Art. 101.4 LGT

"es poden dictar liquidacions provisionals en el procediment d'inspecció en els supòsits següents:

a) Quan algun dels elements de l'obligació tributària es determini en funció dels corresponents a altres obligacions que no hagin estat comprovades, que hagin estat regularitzades mitjançant una liquidació provisional o mitjançant una liquidació definitiva que no sigui ferma, o quan hi hagi elements de l'obligació tributària la comprovació dels quals amb caràcter definitiu no hagi estat possible durant el procediment, en els termes que s'estableixin reglamentàriament.

b) Quan escaigui formular diferents propostes de liquidació en relació amb una mateixa obligació tributària. S'entén que concorre aquesta circumstància quan l'acord a què es refereix l'article 155 d'aquesta Llei no inclogui tots els elements de l'obligació tributària, quan la conformitat de l'obligat no es refereixi a tota la proposta de regularització, quan es faci una comprovació de valor i no sigui l'objecte únic de la regularització i en la resta de supòsits que estiguin previstos reglamentàriament."

Així doncs, com s'ha assenyalat, tenen la condició de provisionals, per exclusió, les que no són definitives. Segons el parer de Fernández Junquera, hauria estat desitjable no entrar a concretar quins tipus de liquidacions tenen el caràcter de provisionals, ja que una vegada definides i concretades suficientment les definitives, les altres, totes les altres, seran provisionals.

En concret, de conformitat amb l'article 101.4 LGT, les liquidacions següents tenen el caràcter de **provisionals**:

En primer lloc, la que giren els òrgans de gestió fruit d'una activitat de comprovació.

En segon lloc, les practicades per la inspecció quan no ha estat possible investigar o comprovar íntegrament la situació tributària del contribuent. A aquest supòsit sembla que es refereix l'article 101.4.a LGT, en assenyalar el cas d'una

obligació que ha de ser determinada en funció d'unes altres que no hagin estat comprovades (el que passa amb els socis d'entitats en règim d'atribució de rendes quan no s'ha comprovat a la societat) o que, tot i haver estat objecte de comprovació, s'hagi dictat una liquidació provisional o definitiva no ferma; o quan hi hagi elements la comprovació definitiva dels quals no hagi estat possible durant el procediment. En aquest últim cas, seguint Martín Fernández, en trobar-se en el mateix apartat que la causa anterior, ens indica que som davant supòsits d'una impossibilitat manifesta i justificada, que no ha de quedar a l'apreciació subjectiva de l'actuari.

I, en tercer lloc, quan escaigui dictar diferents propostes de liquidació respecte d'una mateixa obligació tributària. En particular, aquest supòsit succeeix en relació amb les actes amb acord o conformitat quan: en relació amb les primeres, l'acord no inclogui tots els elements de l'obligació tributària, i, en les segones, quan la conformitat de l'obligat no es refereixi a tota la proposta de regularització. Així doncs, es tracta de supòsits en què l'acord o la conformitat són parcials. Així mateix, s'engloben dins d'aquest supòsit els casos en què es faci una comprovació de valor i no sigui l'objecte únic de regularització, i altres supòsits previstos reglamentàriament.

Al seu torn, de conformitat amb la LGT,

“tenen la consideració de definitives:

a) Les practicades en el procediment inspector amb la comprovació i investigació prèvies de la totalitat dels elements de l'obligació tributària, exceptuant el que està disposat en l'apartat 4 d'aquest article.

b) Les altres a les quals la normativa tributària atorgui aquest caràcter³³.”

⁽³³⁾Art. 101.3 LGT

La liquidació definitiva no pot ser revisada per l'Administració, tret que s'hi apliqui el procediment de revocació de l'article 219 LGT.

En conseqüència, tenen la consideració de liquidacions **definitives**, segons aquest precepte, d'una banda, les practicades per la inspecció, amb la comprovació o investigació prèvia, sempre que aquesta activitat administrativa es refereixi a la totalitat dels elements de les obligacions tributàries. La liquidació que es practiqui després de la comprovació pot rectificar, si escau, la provisional que hagi estat dictada prèviament o confirmar-la. En tot cas, perquè sigui definitiva, l'activitat comprovadora ha de ser completa i exhaustiva, i sempre l'ha de fer, com es dedueix del precepte, la inspecció.

Així doncs, la nova LGT és més precisa en aquest aspecte que la seva predecessora, l'article 120.2.a de la qual es referia simplement a la “comprovació administrativa prèvia del fet imposable i de la seva valoració”, amb la qual cosa es podien suscitar dubtes sobre si també podien ser dictades pels òrgans de gestió. I, d'altra banda, com a calaix de sastre, la LGT considera com a definitives les altres liquidacions a les quals la normativa tributària atorgui aquest caràcter.

Finalment, l'article 190 RGGIT especifica quan les liquidacions dictades en el curs d'un procediment d'inspecció tenen caràcter definitiu o provisional.

Exemple

A l'empresa X, SL l'AEAT li va practicar l'any passat una liquidació provisional, després d'efectuar una comprovació de la concurrència dels requisits de la deducció per creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids que s'havia aplicat a la declaració de l'IS de fa dos anys. Al setembre d'aquest any, l'AEAT li ha notificat l'inici d'un nou procediment, de comprovació limitada, sobre el mateix impost i període.

D'acord amb el que estableix l'article 140 LGT, la pràctica d'una liquidació provisional té un efecte preclusiu respecte dels extrems a què s'hagi estès la comprovació de què deriva.

El que aquest precepte significa és que l'inici posterior d'una nova actuació de gestió o inspectora (que pot ser parcial, és a dir, limitada a l'examen d'alguns aspectes de la situació de l'obligat tributari respecte d'un impost) no pot tornar sobre el que ja va ser objecte de comprovació, tret que hi hagi nous fets o circumstàncies que s'hagin tingut en compte a efectes d'una segona liquidació conseqüència de la segona comprovació parcial. En definitiva, l'Administració tributària no pot efectuar una nova regularització en relació amb el concepte, l'exercici i l'abast ara comprovats, tret que en un procediment de comprovació limitada o d'inspecció posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les fetes i especificades en la primera resolució.

D'altra banda, ha de quedar clar que en la redacció de la LGT no hi ha cap base per a afirmar l'existència de dos procediments de comprovació limitats diferents, com podrien ser el practicat pels òrgans de gestió tributària i el practicat pels d'inspecció; ni tampoc es pot sostenir que hi hagi una prevalença orgànica o jeràrquica quant a les liquidacions que es practiquin, que permetés a la inspecció dictar liquidacions que modifiquin les ja dictades per la dependència de gestió tributària basant-se, per exemple, en el fet que la inspecció té més competències que gestió tributària. El procediment de comprovació limitada és un tipus de procediment únic, que es regula dins de la secció dedicada als procediments de gestió tributària, per la qual cosa no cal admetre cap distinció jeràrquica en aquest procediment en funció de l'òrgan que actuï.

En conclusió, perquè l'Administració tributària pugui dictar una nova liquidació sobre matèries ja comprovades prèviament de forma limitada, s'han d'expressar els nous elements o circumstàncies tinguts en compte en la nova comprovació (sigui aquesta total o parcial). Així ho ha proclamat el TEAC en la resolució de 20-12-2007.

Una altra cosa és que el segon procediment se centri en els elements de l'obligació tributària del mateix concepte i període que no es van comprovar inicialment: en el cas plantejat, tot el que no sigui la deducció per creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids. Res no obsta llavors a l'actuació administrativa, com es dedueix de l'article 101, apartats 3 i 4, LGT.

2.3. Notificació de les liquidacions

Com tot acte administratiu, per produir efectes, l'acte de liquidació ha de ser notificat a l'interessat³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 102.1 LGT

Aquesta qüestió està regulada en els preceptes següents:

- Article 102 LGT, que regula el contingut de la notificació (apartat 2), la liquidació col·lectiva per edictes dels tributs de cobrament periòdic per rebut (apartat 3), així com la possibilitat de prescindir de la notificació expressa en determinats supòsits (apartat 4). Es regula aquesta matèria en termes similars als previstos en la LGT de 1963, en concret, en l'article 124 LGT de 1963; si bé l'article 125 LGT de 1963 regulava la convalidació de les notificacions defectuoses, mentre que ara no es regula aquesta qüestió.
- Articles 110 a 112 LGT, relatius al lloc per a la pràctica de les notificacions, la recepció de la notificació, el rebuig de la notificació i la notificació per compareixença.
- L'article 109 LGT remet a la normativa administrativa, bàsicament la LPACAP, per a la determinació d'altres aspectes relacionats amb les notificacions (mitjans, termini, actes a notificar...). No era necessària aquesta remissió, ja que aquesta norma administrativa és d'aplicació supletòria, d'acord amb el que preveuen l'article 7.2 LGT i la DA 1ª LPACAP.

La notificació de la liquidació³⁵ ha de contenir els aspectes següents:

- La identificació dels obligats tributaris.
- Els elements determinants de la quantia del deute tributari (l'article 124 LGT de 1963 es referia als "elements essencials" de la liquidació).
- La motivació de les liquidacions quan no s'ajustin a les dades consignades per l'obligat tributari o a l'aplicació o interpretació de la normativa feta per aquest, amb expressió dels fets i els elements essencials que les originin, i dels fonaments de dret.
- Els mitjans d'impugnació que puguin ser exercits, amb expressió dels terminis i òrgans davant els quals han de ser interposats.
- Lloc, termini i forma en què s'ha d'ingressar el deute tributari.
- El caràcter provisional o definitiu de la liquidació.
- A més, l'acte de notificació ha de contenir el text íntegre de l'acte o resolució que es notifica, de conformitat amb l'article 40.2 LPACAP.

⁽³⁵⁾Art. 102.2 LGT

Els elements essencials

Per *elements essencials de la liquidació*, a efectes de la seva notificació, s'ha d'entendre el fet imposable, la base imposable i la base liquidable, el tipus de gravamen, les deduccions, la quota tributària (amb independència del seu signe) i, si escau, els recàrrecs exigibles legalment sobre les bases o sobre les quotes.

La motivació de la liquidació

L'article 124.1 LGT de 1963 exigia aquesta motivació només quan es produïa un augment de base respecte de la declarada per l'obligat tributari.

Aquesta exigència s'emmarca en el deure de motivació dels actes administratius, que va ser previst, amb caràcter general, en l'article 13.2 LDGC. El dit article determinava que "els actes de liquidació, els de comprovació de valor, els que resolguin recursos i reclamacions, els que deneguin la suspensió de l'execució d'actes de gestió tributària, i tots els altres que s'estableixin en la normativa vigent, són motivats amb referència als fets i fonaments de dret".

En conseqüència, la nova LGT ha recollit les demandes doctrinals que s'estengués la motivació a qualsevol liquidació, és a dir, a tota fixació de la quantia del deute quan l'Administració rectifiqui la qualificació jurídica practicada per l'obligat tributari. Així es dota de més seguretat jurídica l'obligat tributari, ja que la motivació és transcendental quan l'Administració té en compte criteris diferents dels mantinguts per l'obligat tributari (per exemple, el subjecte creu aplicable una exempció sobre la base d'un criteri

d'interpretació no compartit per l'Administració). A més, la rectificació que origina la liquidació es pot referir no solament a la base, sinó també a altres elements inclosos en la declaració o autoliquidació presentada pel subjecte passiu: tipus de gravamen, reduccions de la base imposable, deduccions de la quota...

Ara bé, en paraules de Fernández Junquera, és curiosa, si no contradictòria, l'obligació de notificar la motivació general de les liquidacions en els casos esmentats, quan la motivació general de les liquidacions es disposa en l'article 103 i no sembla que es pugui entendre que hi hagi supòsits en què una liquidació motivada sigui objecte de notificació sense la motivació corresponent.

D'altra banda, la LGT, seguint els passos de la seva predecessora (art. 124.4 LGT de 1963), estableix que "reglamentàriament es poden establir els supòsits en què no serà preceptiva la notificació expressa, sempre que l'Administració així ho adverteixi per escrit l'obligat tributari o el seu representant³⁶". Es tracta de supòsits de notificacions presumptes, el màxim exponent de les quals és constituït per la notificació de les actes de conformitat (art. 156 LGT), supòsit al qual es pot afegir el de les actes amb acord (art. 155 LGT).

(36) Art. 102.4 LGT

En el cas de **tributs que es gestionen per padró o matrícula** i que es cobren periòdicament per rebut³⁷, es preveu que l'augment de base imposable sobre la resultant de les declaracions s'ha de notificar al contribuent amb l'expressió concreta dels fets i elements addicionals que el motiven, excepte quan la modificació provingui de revaloracions de caràcter general autoritzades per les lleis.

(37) Art. 102.3 LGT

Notificació dels tributs gestionats per padró o matrícula

Són tributs en què la primera liquidació d'alta és notificada individualment al subjecte passiu, però les següents, si no es produeix un augment de base, es notifiquen col·lectivament mitjançant anuncis en el butlletí oficial de la província i en el tauler d'anuncis de l'ajuntament, ja que hi ha identitat dels actes inicials i posteriors.

Si s'augmenta la base s'ha de notificar individualment i motivar, tret que l'augment es degui a les revaloracions autoritzades per les lleis. Aquesta referència va ser introduïda en la reforma de 1995, perquè les lleis de pressupostos aproven revaloracions aplicant-hi coeficients multiplicadors sobre els valors inicials.

Segons la STC 73/1996, de 30 d'abril, les notificacions edictals són constitucionals, encara que imposen una diligència especial al contribuent d'acudir als taulers d'anuncis i llegir el butlletí oficial de la província, perquè la seva finalitat és l'agilitat i l'eficiència en la gestió tributària municipal.

El fonament d'aquesta habilitació resideix en la voluntat d'agilitar i facilitar la tramitació del procediment de gestió tributària, en els casos en què l'obligat tributari coneix per endavant el contingut de la liquidació inicial, raó per la qual la falta de notificació individual de les successives liquidacions no li produeix indefensió.

En efecte, aquest tipus de notificació permet l'agilitació del procediment de gestió dels tributs de cobrament periòdic, atès que l'escàs espai temporal de què es disposa d'un període impositiu a un altre i el gran nombre d'obligats tributaris dificulten en la pràctica la notificació expressa per a cada contribuent. I és, precisament, en l'esfera local on habitualment s'acudeix més a aquest tipus de notificacions, atès que els tributs de cobrament periòdic conformen la base del seu finançament i afecten una quantitat de contribuents notable.

El problema que pot sorgir en aquest tipus de notificacions és la disminució de garanties en la recepció de la informació notificada, a causa que els contribuents no gaudeixen d'una comunicació individual i directa, amb les repercussions que se'n deriven quant a les possibilitats de defensa, que poden quedar d'aquesta manera minvades i poden generar indefensió. Davant aquest estat de coses, es fa patent la necessitat que el contribuent tingui constància de les dades de la liquidació amb vista a garantir el seu dret de defensa, però conjugant-lo amb l'agilitat i simplificació en l'actuació administrativa. En aquest sentit, la LGT, per solucionar-ho, ha disposat l'obligatorietat de notificació expressa, personal i directa de la primera liquidació d'alta en el registre, padró o matrícula. Per tant,

com a pressupòsit per a la notificació col·lectiva d'aquest tipus de tributs, és necessari un acte exprés de notificació individual de la primera liquidació, que ha de contenir els requisits essencials que exigeix l'article 102.2 LGT.

3. El deure de resoldre i terminis de resolució

En aquesta matèria, novament la LGT reproduïx el que preveu la LPACAP, per a l'Administració pública, en general.

L'Administració tributària està obligada a **resoldre expressament** totes les qüestions que es plantegin en els procediments d'aplicació dels tributs, i a notificar aquesta resolució expressa³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 103.1 LGT

La regulació de l'obligació de resoldre

Aquest precepte incorpora, en principi, el contingut de l'article 13 LDGC, encara que hi ha alteracions notables d'aquest, i s'ha apartat, voluntàriament, i sense raons aparents per a això, segons opina Huesca, de les previsions generals sobre la matèria que conté l'article 42.1 LRJPAC (actualment, article 21.1 LPACAP).

L'article 13 LDGC havia seguit, en general, les pautes de l'article 42.1 LRJPAC, en la seva redacció primitiva, i no és objecte de cap reforma després de la modificació d'aquest precepte per la dita Llei 4/1999, de 13 de gener. La LGT vigent podria ja haver incorporat, amb algun petit matís, el contingut de l'article 42.1 LRJPAC. No obstant això, no ha estat així i ha optat per tenir més present el contingut de l'article 13.1 LDGC, configurant una especialitat procedimental sense excessiu fonament, segons l'autor esmentat.

L'obligació de resoldre, per tant, es compleix perfectament tant si es dicta una resolució expressa sobre el fons de les qüestions plantejades com si es dicta una resolució expressa que també declari la inadmissibilitat o extemporaneïtat de la sol·licitud.

L'article 21.1 LPACAP, en assenyalar que "l'Administració està obligada a dictar resolució expressa en tots els procediments" s'està expressant d'una manera molt més àmplia que l'article 103.1 LGT vigent, i pot comprendre perfectament tant els casos en què es decideix sobre el fons com aquells altres en què es declari la inadmissibilitat o l'extemporaneïtat, com fins i tot aquells en què concorri alguna de les circumstàncies de l'article 103.2 LGT, en què, és necessari, en tot cas, dictar una resolució expressa, encara que no hi intervingui cap sol·licitud de l'interessat.

L'article 101.2 RGGIT estableix el contingut de la resolució: esment exprés del nom i dels cognoms o raó social o denominació completa i número d'identificació fiscal de l'obligat tributari, data, identificació de l'òrgan que dicta la resolució i, si escau, dels fets i els fonaments de dret que la motivin.

No obstant això, la LGT assenyala que **no hi ha l'obligació de resoldre expressament**³⁹ en els casos següents:

⁽³⁹⁾Art. 103.2 LGT

- Els procediments relatius a l'exercici de drets que només hagin de ser objecte de comunicació per part de l'obligat tributari.
- Els procediments en què es produeixi la caducitat, la pèrdua sobrevinguda de l'objecte del procediment, la renúncia o el desistiment dels interessats. Ara bé, en aquests casos, l'interessat pot sol·licitar que l'Administració tributària declari que s'ha produït alguna de les circumstàncies esmentades.

Aquest precepte conté els supòsits en què l'Administració tributària no té l'obligació de resoldre expressament, sobre el fons, s'entén, ja que si l'interessat ho sol·licita, l'Administració està obligada a dictar una resolució expressa que declari que s'ha produït alguna d'aquestes circumstàncies.

Segons l'article 21.1 LPACAP, com ja s'ha assenyalat, en tots aquests casos, l'Administració està obligada, sense necessitat de sol·licitud de l'interessat, a dictar una resolució expressa. Inexplicablement, com denuncia Huesca, la LGT s'aparta en aquest aspecte de la normativa administrativa, seguint les pautes de l'antic article 13.1 LDGC, i exceptua de l'obligació de resoldre expressament en aquests casos, tret que l'interessat ho sol·liciti de manera expressa.

Quant a les excepcions a l'obligació de resoldre, cal assenyalar que, en aquests supòsits, més que d'excepcions a l'obligació de resoldre, som davant aplicacions coherents de la norma, ja que no té sentit resoldre expressament un procediment quan l'interessat n'ha desistit. Precisament, perquè aquest desistiment era causa d'acabament del procediment.

D'altra banda, s'estableix el **deure de motivar** els actes tributaris (amb referència succincta als fets i fonaments de dret) en els casos següents: els actes de liquidació, els de comprovació de valor, els que imposin una obligació, els que deneguin un benefici fiscal, la suspensió de l'execució d'actes d'aplicació dels tributs i tots els altres actes que es disposin en la normativa vigent⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 103.3 LGT

Per tant, en relació amb els actes de **liquidació**, segons l'article 103.3 LGT, tots seran motivats amb referència succincta als fets i fonaments de dret. Aquesta obligació general de motivar contrasta amb el que disposa l'article 102.2 LGT, els tres primers apartats del qual es refereixen al contingut de l'acte de liquidació, i en què s'assenyala que les liquidacions s'han de notificar amb expressió de la motivació d'aquestes "quan no s'ajustin a les dades consignades per l'obligat tributari o a l'aplicació o interpretació de la normativa realitzada per aquest, amb expressió dels fets i elements essencials que les originin, i dels fonaments de dret", i dóna a entendre que, en els altres casos, no hi hauria ja obligació de motivar, si més no de manera succincta, la liquidació, la qual cosa xoca amb la regla general exposada en l'article 103.3 LGT.

En relació amb els actes de **comprovació de valors**, l'exigència de motivació ha estat una constant en la doctrina jurisprudencial, i en aquest sentit es poden esmentar innumbrables sentències que rebutgen l'ús de fórmules o impresos estereotipats com a motivació d'aquests actes i que ocasionen una indefensió evident. Desgraciadament, l'Administració tributària segueix en alguns casos obviant aquesta obligació, la qual cosa ha determinat ja pronunciaments força radicals dels tribunals.

En tercer lloc, i representant una novetat respecte de la regulació que conté l'article 13.2 LDGC, l'article 103.3 LGT estableix que han de ser motivats també els **actes que imposin una obligació**. Amb aquesta expressió, qualsevol acte de l'Administració tributària que imposi una obligació, per insignificant que sembli, haurà de ser motivat, amb la qual cosa tots els actes de gravamen, típics de l'àmbit tributari, es veuran afectats per aquesta obligació, i això indubtablement implica un avenç significatiu, com també ho és (i és una altra novetat del dit article 103.3 LGT respecte de l'article 13.2 LDGC) l'obligació de motivar els **actes que deneguin un benefici fiscal**.

Per contra, es manté, encara que amb un sentit més ampli, l'obligació de motivar els **actes que deneguin la suspensió de l'execució** d'actes d'aplicació dels tributs, entenent per tals els que es desenvolupin mitjançant els procediments de gestió, inspecció i recaptació, fonamentalment.

Finalment, l'article 103.3 LGT obliga també a motivar **tots els actes que s'estableixin en la normativa** vigent. Aquesta expressió permet, en primer terme, tenir present la normativa pròpiament tributària en què s'estableixi expressament aquesta obligació de motivar, i és important destacar que la motivació dels actes que imposin una obligació establerta en aquest article cobrirà, amb caràcter general, un ampli ventall d'actes en matèria tributària.

En relació amb els **terminis de resolució**, el termini màxim en què s'ha de notificar la resolució és el fixat per la normativa reguladora del procediment corresponent, sense que pugui excedir els sis mesos, tret que estigui establert per una norma amb rang de llei o estigui previst en la normativa comunitària europea⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 104.1 LGT

Quan les normes reguladores dels procediments no fixin un termini màxim, aquest serà de **sis mesos**. Queda exclòs d'aquest termini màxim de resolució el procediment de constrenyiment, les actuacions del qual es poden estendre fins al termini de prescripció del dret de cobrament. El procediment d'inspecció pot durar, com a màxim, 18 o 27 mesos, en funció de la concurrència de determinades circumstàncies.

Finalment, com assenyalen els articles 104.2 LGT i 102 RGGIT, cal tenir en compte que els períodes d'interrupció justificada que s'especifiquen reglamentàriament (art. 103 RGGIT) i les dilacions en el procediment per una causa no imputable a l'Administració tributària (art. 104 RGGIT) no s'inclouen en el còmput del termini de resolució.

Respecte al termini general per a la resolució, és positiva la referència al fet que la norma tingui rang legal, ja que la redacció de l'article 23 LDGC, en referir-se simplement a "la normativa", deixava el dubte de si aquest termini podia ser modificat per una norma de rang inferior, o per contra, deixava vigent altres terminis diferents continguts en reglaments.

L'apartat primer d'aquest article 104 LGT continua dient que, quan les normes reguladores dels procediments no estableixin un termini màxim, aquest serà de sis mesos, i en aquest punt s'aparta de l'article 21.3 LPACAP, que el fixa en tres mesos.

A continuació, i en relació amb la **determinació del dies a quo**, l'article 104.1 LGT es refereix, en primer lloc, als procediments iniciats d'ofici. A diferència del que preveu l'article 21.3.a LPACAP, que fixa aquest moment en la data de l'acord d'iniciació, l'apartat en qüestió de la LGT el retarda a la data de notificació de l'acord d'inici.

Per la seva banda, en els procediments iniciats a instància de l'interessat, es manté el règim de la normativa administrativa, i s'assenyala que el termini s'ha de comptar des de la data en què el document hagi tingut entrada en el registre de l'òrgan competent per a la seva tramitació.

Quant a això, opina Fernández Junquera que aquesta disposició s'ha de tenir en compte per als supòsits en què l'obligat presenti el document en un òrgan diferent del competent per a iniciar el procediment, perquè en aquest cas el termini s'inicia en el moment en què aquest document arribi al registre de l'oficina corresponent.

Respecte a la **determinació del dies ad quem**, el procediment finalitza, com és lògic, amb la notificació de la resolució. Quant a aquesta, la LGT assenyala el següent:

"als sols efectes d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el termini màxim de durada dels procediments, és suficient acreditar que s'ha realitzat un intent de notificació que contingui el text íntegre de la resolució. Els períodes d'interrupció justificada que s'especifiquen reglamentàriament i les dilacions en el procediment per una causa no imputable a l'Administració tributària no s'han d'incloure en el còmput del termini de resolució⁴²."

Vegeu també

En relació amb els períodes d'interrupció justificada i les dilacions no imputables a l'Administració, podeu veure el subapartat 1.3 ("Terminació") de l'apartat 1 ("Especialitats dels procediments tributaris").

⁽⁴²⁾Art. 104.2 LGT

Compliment de l'obligació de notificar

La finalitat d'aquesta previsió consisteix a assegurar que l'interessat ha pogut conèixer, o almenys s'ha intentat amb les garanties que exigeix la llei, el contingut íntegre de l'acte dins el termini màxim de durada dels procediments.

Per a Bayona Giménez, aquesta previsió que conté l'article 104.2 LGT és desafortunada, en la mesura que pot fer pensar que la notificació només ha de complir el requisit relatiu al seu contingut, per no fer la mateixa menció expressa dels requisits relacionats amb el seu destinatari, lloc o mitjà utilitzat. Aquest autor entén que l'intent de notificació ha de ser vàlid i complir tots els requisits que s'hi exigeixen. El sentit del precepte esmentat és evitar que possibles maniobres obstructionistes de l'interessat en la recepció de la notificació provoquin la caducitat del procediment.

Així mateix, l'article 101.6 RGGIT disposa que, quan un procediment d'aplicació dels tributs finalitzi com a conseqüència de l'inici d'un altre procediment, únicament a l'efecte d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el seu termini màxim de durada l'acabament del primer procediment, n'hi ha prou d'haver fet un intent de notificació de la comunicació de l'inici del segon procediment.

Respecte als efectes de la falta de resolució expressa, tant en els procediments iniciats a instància de part com en els iniciats d'ofici, el venciment del termini màxim sense que s'hagi notificat resolució expressa produeix els efectes que estableixi la seva normativa reguladora. En aquest sentit, en tot procediment d'aplicació dels tributs s'ha de regular expressament el règim d'actes presumptes que li correspongui⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 104.3 LGT

A falta d'aquesta regulació, regeixen les normes següents:

Els efectes, tal com disposa l'article 104, apartats 3 i 4, LGT, són diversos en els procediments iniciats a instància de part i en els iniciats d'ofici.

En els procediments iniciats a instància de part, els interessats poden entendre estimades les seves sol·licituds per silenci administratiu, excepte les formulades en els procediments d'exercici del dret de petició (art. 29 CE) i en els d'impugnació d'actes i disposicions, en què el silenci té efecte desestimatori. Quan es produeixi la paralització del procediment per una causa imputable a l'obligat tributari, l'Administració l'ha d'advertir que, transcorreguts tres mesos, en pot declarar la caducitat.

En els procediments iniciats d'ofici, es produeixen els efectes següents: si es tracta de procediments dels quals es pot derivar el reconeixement o, si escau, la constitució de drets o altres situacions jurídiques individualitzades, els obligats tributaris poden entendre desestimats per silenci administratiu els possibles efectes favorables derivats del procediment. En els procediments susceptibles de produir efectes desfavorables o de gravamen es produeix la caducitat del procediment.

Quant a això, cal tenir en compte que, en el cas de procediments iniciats a instància de part, la LDGC no va comportar cap novetat, excepte la d'exigir que tot procediment de gestió tributària tingui regulat el règim d'actes presumptes que correspongui, la qual cosa ja passava realment després de la promulgació del RD 803/1993, de 28 de maig, de modificació de determinats procediments tributaris, i que contenia el règim d'actes presumptes d'un nombre molt important de procediments iniciats a instància de part. La seva finalitat era excloure els procediments tributaris indicats de l'aplicació supletòria de la LRJPAC i de la regla general del silenci positiu en l'àmbit tributari.

Així mateix, la LDGC, en l'article 29, va fixar en dotze mesos el termini màxim de durada de les actuacions inspectores i l'efecte del transcurs d'aquest termini: fonamentalment, la pèrdua de l'efecte interruptiu de la prescripció. En el cas del procediment sancionador es va fixar també un termini màxim de sis mesos per a la resolució de l'expedient sancionador. I en els procediments de gestió tributària iniciats d'ofici, entre els quals destaca el de liquidació tributària, va quedar fixat en sis mesos el termini màxim de resolució, però no es va dir res sobre els efectes del transcurs d'aquest termini, si bé, de nou, es va donar tot el valor a l'article 105.2 de la LGT anterior per a impedir l'aplicació de la caducitat.

En la regulació actual d'aquesta matèria, i en relació amb els procediments iniciats a instància de part, l'esquema és similar al de l'article 24.1 LPACAP, encara que amb diferències notables, ja que en l'àmbit administratiu general, la regla és l'estimació per silenci administratiu de les sol·licituds dels interessats en tots els casos, tret que una norma amb rang de llei o norma de dret

comunitari europeu estableixi el contrari. En l'àmbit tributari, per contra, cal atènyer-se primer a la normativa específica que estableix, amb caràcter gairebé general, la desestimació com a efecte del transcurs del termini màxim per a resoldre. Només a falta d'aquesta regulació, els interessats poden entendre estimades les seves sol·licituds per silenci.

Sobre aquest tema, el RGGIT estableix que en els casos d'estimació per silenci administratiu, la resolució expressa posterior només pot ser confirmatòria d'aquest. En canvi, en els supòsits de desestimació per silenci negatiu, la resolució expressa posterior al venciment del termini l'ha d'adoptar l'Administració sense cap vinculació al sentit del silenci⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 101.4 RGGIT

Finalment, s'ha de tenir en compte que la DA 1a. del RD 1065/2007, de 27 de juliol, ha establert que determinats procediments, detallats en l'apartat 1, s'entenen desestimats si no es dicta resolució expressa en el termini corresponent. Mentre que, en l'apartat 2, relaciona els procediments que s'han d'entendre estimats si no es dicta una resolució expressa en el termini assenyalat a aquest efecte.

L'article 104 LGT finalitza amb un nou apartat 5, dedicat a la **caducitat**, i que estableix que, produïda aquesta, "aquesta ha de ser declarada, d'ofici o a instància de l'interessat, i s'ha d'ordenar l'arxivament de les actuacions".

A continuació el precepte esmentat assenjala el següent:

"La caducitat no produeix, per ella mateixa, la prescripció dels drets de l'Administració tributària, però les actuacions realitzades en els procediments caducats no poden interrompre el termini de prescripció ni s'han de considerar requeriments administratius als efectes del que preveu l'apartat 1 de l'article 27 d'aquesta Llei."

La **caducitat**, com se sap, es diferencia de la prescripció, amb caràcter general, en el fet que aquesta última afecta el dret substantiu, de tal manera que, en el cas que prescriu l'obligació tributària, el subjecte actiu ja no pot exercir el seu dret, mentre que la caducitat del procediment es refereix al dret formal, és a dir, s'extingeix el procediment caducat però el dret substantiu no està perdut, i l'Administració ho pot intentar de nou amb un altre procediment, sempre que el dret esmentat no hagi prescrit. La prescripció, d'altra banda, pot ser objecte d'interrupció, i això no passa amb la caducitat, sense perjudici que el termini del procediment, en determinats casos, pugui ser suspès o ampliat.

Per tant, d'acord amb el que preveu l'esmentat article 104.5 LGT, quan es practiqui qualsevol actuació de requeriment a l'obligat tributari, s'incoï el procediment oportú i posteriorment caduqui, aquestes actuacions deixen de tenir la consideració de requeriments administratius previs i, per tant, els ingressos corresponents de l'obligat, des de l'inici del procediment, tenen el caràcter d'espontanis, a efectes del que disposa l'article 27 LGT, de manera simi-

lar al que passa amb la interrupció injustificada de les actuacions inspectores per més de sis mesos per una causa no imputable a l'obligat tributari o amb l'incompliment del termini de durada del procediment inspector (art. 150.2.b LGT).

L'article 104.5 LGT finalitza amb un incís en el qual es determina el següent:

“les actuacions realitzades en el curs d'un procediment caducat, així com els documents i altres elements de prova obtinguts en el dit procediment, han de conservar la seva validesa i eficàcia a efectes probatoris en altres procediments iniciats o que es puguin iniciar posteriorment en relació amb aquest o un altre obligat tributari.”

Aquest últim paràgraf de l'article 104.5 LGT obeeix, sens dubte, al principi d'economia processal i és encertat que el que caduqui sigui el procediment, però no els elements de prova o els documents utilitzats en aquest procediment.

4. La prova en els procediments tributaris

4.1. Càrrega de la prova

En els procediments d'aplicació dels tributs, qui faci valer el seu dret n'haurà de provar els fets constitutius⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 105.1 LGT

Les normes sobre la prova

Malgrat la dicció literal d'aquest precepte, que es refereix només als procediments d'aplicació dels tributs (gestió, recaptació i inspecció), les normes sobre la prova són vàlides també per als de revisió d'actes tributaris i per al procediment sancionador (en què regeixen, a més, els principis del dret punitiu, com la presumpció d'innocència, el dret a no declarar contra un mateix, l'aplicació de la norma sancionadora més favorable, etc.).

Quant al contingut del precepte, es tracta d'un principi clàssic, que es trobava ja present en l'article 114 LGT de 1963. Quant a això, és important tenir en compte que la presumpció de legalitat dels actes administratius no s'ha d'entendre com a presumpció de veracitat dels fets que constitueixen el seu pressupòsit.

Lectura recomanada

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

D'altra banda, com també feia la LGT de 1963, s'estableix que els obligats tributaris han de complir el seu deure de provar si designen de manera concreta els elements de prova en poder de l'Administració tributària⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 105.2 LGT

Com indica Pérez Royo, com que la mateixa Administració és l'encarregada de dirigir i d'impulsar el procediment, els obligats tributaris estan dispensats d'aportar els elements de prova que ja estiguin en poder de l'Administració: n'hi ha prou d'indicar-ne l'existència.

Provar, en paraules de Zabala, implica acreditar la certesa positiva o negativa d'un fet, acte o conducta per mitjans i vies idonis per a demostrar-ne l'existència, inexistència o entitat, amb la finalitat d'aconseguir la convicció del jutgador o òrgan decisor d'una controvèrsia sobre les pretensions de subjectes de dret.

Aquesta activitat probatòria respon, per a aquest autor, a uns mateixos principis materials, tot i que les seves tècniques i vies es modulin d'acord amb les especialitats dels àmbits administratiu i jurisdiccional; el primer regit en general pel principi d'oficialitat o actuació d'ofici per l'Administració, i el segon pel principi dispositiu o de justícia pregada, propi de la jurisdicció civil. Però la prova en via administrativa està íntimament lligada a la jurisdiccional, tant

per les seves bases i els seus objectius comuns com perquè l'apreciació de la seva validesa i els seus efectes es troba abocada a l'enjudiciament revisor dels tribunals.

4.2. Mitjans i valoració de la prova

En els procediments tributaris són aplicables les normes que sobre mitjans i valoració de prova contenen el Codi civil i la Llei 1/2000, de 7 de gener, d'enjudiciament civil, tret que la llei estableixi una altra cosa⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 106.1 LGT

Les proves o informacions subministrades per altres estats o entitats internacionals o supranacionals en el marc de l'assistència mútua es poden incorporar, amb el valor probatori que sigui procedent, al procediment que correspongui⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 106.2 LGT

Aplicació dels principis generals sobre la prova

Quant a això, Pérez Royo comenta que, atenent criteris de sistemàtica o coherència de l'ordenament, hauria estat preferible la remissió a la LPACAP o la reproducció de l'article 77.1 d'aquesta norma, que estableix que "els fets rellevants per a la decisió d'un procediment es poden acreditar per qualsevol mitjà de prova admissible en dret".

L'important és destacar que en matèria tributària regeixen els principis generals sobre la prova vigents en el nostre ordenament jurídic, especialment el de no-limitació dels mitjans de prova i el de lliure apreciació de la prova per part de l'òrgan decisor.

En relació amb la llibertat d'apreciació de la prova, Pérez Royo comenta que l'òrgan de l'Administració competent per a resoldre en cada procediment ha de tenir en compte les proves presentades, i valorar-les amb la mateixa llibertat d'apreciació que té el jutgador en el procés civil, és a dir, d'acord amb les regles de la sana crítica i amb el deure de justificar adequadament, en dictar la seva resolució, els mitjans de prova presos en consideració.

Respecte al principi de no-limitació dels mitjans de prova, cal tenir present que les parts poden acudir, per sostenir les seves pretensions, a qualsevol mitjà de prova admès en dret: no hi ha cap prova taxada o circumscrita a mitjans determinats, excepte en els casos en què una llei ho estableixi de manera expressa.

Precisament, a aquesta possibilitat que la llei estableixi una limitació o prova taxada es refereix la LGT, quan assenyala el següent:

"la llei pròpia de cada tribut pot exigir requisits formals de deduïbilitat per a determinades operacions que tinguin rellevància per a la quantificació de l'obligació tributària⁴⁹."

⁽⁴⁹⁾Art. 106.3 LGT

No obstant això, convé insistir que la regla general és que no hi ha cap limitació o prova taxada, només en els casos en què una llei ho estableixi.

La LGT estableix una altra norma del mateix tipus, en determinar el següent:

“les despeses deduïbles i les deduccions que es practiquin, quan estiguin originades per operacions realitzades per empresaris o professionals, s’han de justificar, de forma prioritària, mitjançant la factura lliurada per l’empresari o professional que hagi realitzat l’operació corresponent que compleixi els requisits assenyalats en la normativa tributària⁵⁰”. Sense perjudici de l’anterior, la factura no constitueix un mitjà de prova privilegiat respecte de l’existència de les operacions, per la qual cosa una vegada que l’Administració qüestiona fonamentadament la seva efectivitat, correspon a l’obligat tributari aportar proves sobre la realitat de les operacions.

⁽⁵⁰⁾Art. 106.4 LGT

Encara que el precepte es refereix només a despeses deduïbles i deduccions, el mateix caldria dir respecte de les operacions d’ingrés.

4.3. Valor probatori de les diligències, les declaracions i les manifestacions de l’obligat tributari

1) Valor probatori de les diligències

Les **diligències** esteses en el curs de les actuacions i els procediments tributaris, i les actes d’inspecció, tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que en motivin la formalització, llevat que s’acrediti el contrari⁵¹.

⁽⁵¹⁾Art. 107.1 LGT

Encara que l’article 107 LGT només es refereix al valor probatori de les diligències, també caldria incloure-hi les **actes d’inspecció** (art. 144 LGT), ja que tots dos són els vehicles de documentació de les actuacions inspectores. Les diligències s’estenen per a fer constar fets, mentre que en les actes, a més, s’hi estableix la proposta de liquidació.

La naturalesa de documents públics

No obstant això, Pérez Royo observa que, segons el que precisa la LEC, aquest tipus de documents no entra dins de la categoria dels documents públics que fan “prova plena del fet”, com passa en aquells la funció específica dels quals és la dació de fe pública.

Respecte dels documents administratius als quals, no obstant això, les lleis atorguin el caràcter de públics, la seva força probatòria “serà la que estableixin les lleis que els reconguin aquest caràcter. A falta de disposició expressa en aquestes lleis, els fets, actes o estats de coses que constin en els documents esmentats es consideren certs..., tret que altres mitjans de prova desvirtuïn la certesa del que s’ha documentat” (art. 317 i 319 LEC).

Això és precisament el que determina la normativa tributària, en qualificar les diligències i actes d’inspecció com a documents públics que fan prova dels fets que continguin, llevat que s’acrediti el contrari.

Quant a això, la STC 76/1990 va afirmar que l’article 145.3 de la LGT anterior no atorgava a aquests documents “veracitat absoluta i indiscutible, la qual cosa no seria constitucionalment admissible, sinó que poden cedir davant altres proves, ja que res no impedeix que davant les actes es puguin utilitzar els mitjans de prova oportuns, la qual cosa no significa invertir la càrrega de la prova, sinó actuar contra l’acte de prova aportat per la part contrària” (també la STC 14/1997). Per la seva banda, la STC 111/1999 va entendre que aquestes normes “no comporten que s’inverteixi la càrrega de la prova, sinó la necessitat d’actuar contra l’acte de prova aportat per l’Administració”.

Efectivament, la redacció de l’article 145.3 de la LGT anterior va suscitar dubtes sobre la seva constitucionalitat entre la doctrina, ja que es va entendre que podia infringir la presumpció d’innocència perquè es convertia en presumpció de culpabilitat davant l’acusació formalitzada en les actes de la inspecció i perquè desplaçava la càrrega de la pro-

va de l'Administració a l'inculpat i col·locava el contribuent en una situació d'indefensió en forçar-lo a la possible acreditació d'uns fets generalment negatius.

El Tribunal Constitucional es va pronunciar sobre la constitucionalitat d'aquest precepte, en el sentit de proclamar-ne la compatibilitat amb el principi de presumpció d'innocència, com s'ha dit, en la Sentència 76/1990, de 26 d'abril. El Tribunal Constitucional reconeix valor probatori a les actes de la inspecció dels tributs, en assenyalar que no hi ha cap problema "per a considerar les actes i diligències d'inspecció com a mitjans probatoris, a efectes del que disposen els articles 88.1 de la Llei de procediment administratiu i 74 de la Llei reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa, que es remeten als generalment admesos i a les normes del procés civil ordinari, i d'acord amb els articles 1215 del Codi civil i 596.3 de la Llei d'enjudiciament civil. Tampoc es fa cap objecció a la seva qualificació legal com a documents públics, en la mesura que els autoritzen funcionaris públics en l'exercici de les funcions que tenen encomanades i amb les solemnitats o formalitats legalment establertes".

Després d'atorgar el caràcter de document públic probatori, el problema que es planteja al Tribunal Constitucional és determinar quin abast té aquest valor probatori i si és compatible o no amb la presumpció d'innocència. A aquests efectes, el Tribunal exclou "que l'article 145.3 LGT estableixi una presumpció legal que dispensi l'Administració, en contra del dret fonamental a la presumpció d'innocència, de tota prova dels fets esmentats, ja que el precepte parteix justament de l'existència d'un fet probatori vàlid en dret".

Tampoc no "estableix una presumpció *iusuris et de iure* de veracitat o certesa dels documents de la inspecció, ja que expressament admet l'acreditació en contra". Per tant, l'article 145.3 LGT "constitueix un primer mitjà de prova sobre els fets que consten en les actes i diligències de la inspecció tributària, el valor o eficàcia de les quals s'ha de mesurar a la llum del principi de la lliure apreciació de la prova".

2) Valor probatori de les declaracions i manifestacions de l'obligat tributari

Respecte als fets manifestats o acceptats per l'obligat tributari, i que hagin estat recollits en una diligència (o en una acta d'inspecció), es presumeixen certs i aquests només els poden rectificar mitjançant la prova que van incórrer en error de fet⁵².

⁽⁵²⁾Art. 107.2 i 144.2 LGT

Igualment, les dades i els elements de fet consignats en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions i altres documents presentats pels obligats tributaris es presumeixen certs per a ells i només els poden rectificar aquests mitjançant prova en contra⁵³.

⁽⁵³⁾Art. 108.4, paràgraf 1r., LGT

La presumpció de certesa i la vinculació

Com Pérez Royo indica, en rigor, no es tracta d'una presumpció. Es tracta d'una actuació de l'obligat tributari el valor probatori de la qual és el que es deriva de la regla lògica que no es pot anar contra els propis actes.

Per tant, l'autoliquidació, la declaració, la comunicació i els altres documents tenen presumpció de certesa i són vinculants per al subjecte declarant, però referida als fets, sense que impliqui l'acceptació o el reconeixement de la procedència del gravamen contingut en la liquidació practicada, que posteriorment es pot discutir, fins i tot encara que s'hagi presentat la declaració.

El fet que sigui vinculant impedeix la rectificació per part del declarant, excepte prova que va incórrer en error de fet. En aquest cas podria presentar una declaració complementària, incloent-hi els fets nous o rectificats.

Per a l'Administració, en canvi, no és vinculant, ja que aquesta pot prescindir de les dades aportades a la declaració, però haurà de motivar i justificar els elements addicionals en què basi la rectificació, i comunicar-los a l'obligat tributari.

Quant al **valor probatori de les declaracions dels tercers**, la LGT determina el següent:

“les dades incloses en declaracions o respostes a requeriments en compliment de l’obligació de subministrament d’informació recollida en els articles 93 i 94 d’aquesta Llei que hagin de ser utilitzats en la regularització de la situació tributària d’altres obligats es consideren certes, però han de ser contrastades d’acord amb el que disposa aquesta secció quan l’obligat tributari n’al·legui la inexactitud o falsedat. Per a això es pot exigir al declarant que ratifiqui i aporti prova de les dades relatives a tercers incloses en les declaracions presentades⁵⁴.”

(54) Art.108.4, paràgraf 2n., LGT

Les declaracions de tercers

Tampoc no es tracta d’una presumpció, segons l’opinió de Pérez Royo, sinó del valor probatori de la declaració d’un subjecte (en aquest cas el tercer obligat al subministrament d’informació) i del contrast de les seves manifestacions amb les de la persona a la qual es refereix la informació.

La novetat en aquest punt consisteix en la presumpció de certesa inicial que la llei atorga a les declaracions de dades de tercers, fetes per requeriment en compliment dels deures d’informació, si bé en aquest cas la llei exigeix que aquestes dades siguin contrastades quan els obligats tributaris, és a dir, els tercers als quals es refereixen, al·leguin inexactitud o falsedat. En aquests casos, es pot exigir al declarant que ratifiqui i aporti la prova.

Segons Fernández Junquera, davant un supòsit en què la càrrega de la prova no recau precisament sobre la persona que fa valer el seu dret, potser s’hauria de plantejar que fos el tercer qui provés la falsedat de les dades declarades, sempre que no es tractés d’una prova negativa.

La previsió que conté l’article 108.4 LGT, en el paràgraf segon, segons l’opinió de Falcón y Tella, no constitueix cap presumpció en relació amb les dades subministrades per tercers, ja sigui en contestació a un requeriment d’informació concret o per mitjà del model 347 i altres declaracions presentades en compliment del deure general de col·laboració de tercers.

Si bé el tenor literal de la norma afirma que “es consideren certs”, immediatament afegeix el següent:

“han de ser contrastades d’acord amb el que disposa aquesta secció (és a dir, d’acord amb les regles generals sobre càrrega de la prova i mitjans de prova) quan l’obligat tributari n’al·legui la inexactitud o falsedat. Per a això es pot exigir al declarant que ratifiqui i aporti prova de les dades relatives a tercers inclosos en les declaracions presentades.”

Aquest últim incís afegeix el deure de col·laboració de tercers per mitjà de declaracions informatives i resposta a requeriments, l’obligació, a instància de l’òrgan competent de l’Administració, de ratificar i provar la informació aportada.

En aquest sentit, la mera **ratificació per part del tercer** en la informació subministrada no és suficient a efectes probatoris, sinó que la dada proporcionada (i eventualment ratificada) a més s’ha de contrastar o provar d’acord amb les regles generals sobre càrrega de la prova i mitjans de prova; per tant, és l’Administració qui ha de provar els fets normalment constitutius del seu dret, sense que a aquests efectes sigui suficient l’afirmació del tercer.

4.4. Valor probatori dels registres públics i de les presumpcions

1) Valor probatori dels registres públics

L'Administració tributària pot considerar com a titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció qui figuri com a tal en **un registre fiscal o en uns altres de caràcter públic**, excepte prova en contra⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 108.3 LGT

Els diversos registres públics

No és el mateix el valor probatori de les inscripcions en el Registre de la Propietat que el que es deriva del cadastre immobiliari.

Novament, com Pérez Royo indica, tampoc en aquest cas no som davant una presumpció, sinó davant el valor probatori dels registres públics, és a dir, davant l'abast de la "veritat registral", que és diferent segons quin sigui el registre considerat.

2) Valor probatori de les presumpcions

La primera de les regles sobre la presumpció en matèria tributària assenyala que, excepte mandat exprés en sentit contrari, les presumpcions legals seran relatives o *iuris tantum*. La LGT (en el mateix sentit que l'art. 385.3 LEC) diu que

"les presumpcions establertes per les normes tributàries es poden destruir mitjançant prova en contra, excepte en els casos en què una norma amb rang de llei ho prohibeixi expressament⁵⁶".

⁽⁵⁶⁾Art. 108.1 LGT

Sánchez Pino defineix les **presumpcions** com una activitat intel·lectual o operació mental duta a terme, o bé pel legislador en les presumpcions legals, o bé pel jutge en les presumpcions judicials, per la virtut de les quals es considera probable un fet ignorat, a causa del nexa causal o lògic existent entre aquest i un altre de conegut i que ha de permetre la convicció al jutge sobre el fet desconegut.

És possible diferenciar **dos tipus de presumpcions**: les legals, que són les introduïdes pel legislador en les lleis, i les alienes al dret positiu, que són les aplicades per l'òrgan judicial (presumpcions judicials) o administratiu (presumpcions fetes pel funcionari competent en l'exercici de les seves funcions).

Les presumpcions *iuris et de iure* es diferencien *grosso modo* de les *iuris tantum* en el fet que no admeten prova en contra i van encobertes en les diferents normes en què se situen. De fet, en aquestes presumpcions el legislador connecta el fet presumit amb tal força al fet base que es podria dir que és una manera especial de disposar que a un fet determinat es lliga directament una conseqüència jurídica determinada.

No és gens estrany que es considerin aquests judicis normatius com a veritables expedients legislatius o una tècnica d'elaboració de normes positives. Així, algun autor ha pogut sostenir que tan sols existeixen les presumpcions *iuris tantum*, i que les presumpcions *iuris et de iure* són una herència del passat que

no signifiquen res per a la teoria de la presumpció. És més, són disposicions legislatives disfressades d'una terminologia enganyosa que les pretén incloure entre les presumpcions.

La regulació de les presumpcions legals

En relació amb el que preveu l'article 108.1 LGT, s'hi al·ludeix a les presumpcions establertes per les normes tributàries, mentre que l'article 118 de la LGT anterior feia referència al fet que les presumpcions estiguessin regulades per lleis tributàries. Aquesta nova regulació que la LGT fa de les presumpcions legals peca de seguretat jurídica, ja que la norma tributària obre la possibilitat al poder executiu perquè reguli aquestes normes en els reglaments que despleguin les normes legals. En principi, l'obligat tributari no té la certesa per a les presumpcions legals relatives, una vegada promulgada la llei tributària, cosa que de vegades l'induirà a errors en les seves planificacions fiscals. Les presumpcions legals absolutes, en canvi, requereixen, en virtut de l'article 8 LGT, el mateix rang normatiu que en la legislació anterior.

En el mateix sentit, Zabala afirma que sembla que una presumpció legal, sigui absoluta o relativa, ha d'estar establerta per llei, almenys perquè inverteix o desplaça la càrrega de la prova o constitueix una dispensa de prova (art. 385 LEC), de manera que la seva formulació reglamentària no tindria cobertura legal i fins i tot vulneraria una reserva legal implícita de l'ordenament jurídic. Caldria entendre així que aquest precepte, tendent a englobar tot el que càpiga en la molt àmplia i imprecisa idea de presumpció que resulta de les normes tributàries, no significa la possibilitat d'imposar presumpcions legals *iuris tantum* reglamentàriament, principalment quan el contrari seria ampliar les potestats administratives d'articular presumpcions en un àmbit en el qual ja és notable la seva proliferació.

La segona de les regles sobre la presumpció es refereix a la relació que hi ha d'haver perquè es pugui acudir a les presumpcions. Sobre aquest tema s'assenyala el següent:

“perquè les presumpcions no establertes per les normes siguin admissibles com a mitjà de prova, és indispensable que entre el fet demostrat i aquell que es tracti de deduir hi hagi un enllaç precís i directe segons les regles del criteri humà⁵⁷.”

⁽⁵⁷⁾Art. 108.2 LGT

Es tracta d'una regla clàssica que figurava en el Codi civil i que es troba en l'article 386.1 LEC, encara que aquest parla de presumpcions judicials.

5. Les notificacions tributàries

Com és sabut, perquè un acte administratiu produeixi plens efectes jurídics, la Llei exigeix la concurrència de dues classes de pressupòsits. D'una banda, s'han de complir els requisits de legalitat o validesa de l'acte, com a requisits d'ordre intern, és a dir, aquells en virtut dels quals la declaració de voluntat que conté l'acte administratiu s'ajusti al que vol la Llei i es formi de conformitat amb el procediment que aquesta assenyali a aquest efecte. I, de l'altra, ha de concórrer en l'acte el requisit d'eficàcia, que és extern a ell, mitjançant la seva **notificació** per a donar-ne coneixement a l'interessat. En conseqüència, un acte perfectament legal i vàlid no té efectes si no es notifica, atès que la notificació s'erigeix en un requisit essencial per a l'eficàcia dels actes administratius, malgrat que la seva omisió o nul·litat no provoca la de l'acte notificat.

D'aquesta manera, la notificació adquireix la condició d'una **garantia jurídica** per als interessats, en relació amb els actes administratius que limiten la seva esfera jurídica, atès que aquests no els vinculen fins que els són notificats; fins a tal punt que les disposicions legals o reglamentàries respecte de les notificacions són d'ordre públic i de compliment obligat i inexcusable per part de l'Administració, i d'aquesta manera es configuren com una garantia de dret públic.

En relació amb la **normativa aplicable** a les notificacions tributàries, d'acord amb l'article 109 LGT, es regeixen per la legislació administrativa, excepte per les especialitats que preveuen els articles 110 a 112 LGT i 114, 115 i 115.bis RGGIT, i pel RD 1363/2010, de 29 d'octubre, que regula les notificacions i comunicacions administratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT.

Normativa administrativa aplicable

La normativa administrativa reguladora de les notificacions es troba continguda, bàsicament, en els articles 40 a 44 LPACAP, dins el capítol II (Eficàcia dels actes) del títol III (Dels actes administratius).

Quant als **actes que han de ser objecte de notificació**, d'acord amb la LPACAP, s'han de notificar a l'interessat les resolucions i els actes administratius que afectin els seus drets i interessos⁵⁸.

5.1. Mitjans per a la pràctica de les notificacions

Les notificacions, segons estableix l'art. 41.1 LPACAP, **es practicaran preferentment per mitjans electrònics** i, en tot cas, quan l'interessat estigui obligat a rebre-les per aquesta via.

Lectura recomanada

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

⁽⁵⁸⁾Art. 40.1 LPACAP

No obstant això, tal com indica aquest precepte, les administracions podran practicar les notificacions per mitjans no electrònics en els següents casos:

- a) Quan la notificació es faci en ocasió de la compareixença espontània de l'interessat o el seu representant a les oficines d'assistència en matèria de registre i sol·liciti la comunicació o notificació personal en aquest moment.
- b) Quan per a assegurar l'eficàcia de l'actuació administrativa sigui necessari practicar la notificació per lliurament directe d'un empleat públic de l'Administració notificant.

Amb independència del mitjà utilitzat, les notificacions seran **vàlides** sempre que permetin tenir constància que han estat enviades o posades a disposició, que l'interessat o el seu representant les han rebudes o hi han tingut accés, de les seves dates i hores, del contingut íntegre, i de la identitat fidedigna del seu remitent i el seu destinatari.

A més, l'article 114.2 RGGIT estableix els requisits perquè es pugui practicar vàlidament la notificació a través d'un **apartat postal** de correus. En concret, l'enviament es diposita a l'interior de l'oficina i el pot recollir el titular de l'apartat o la persona autoritzada expressament per a retirar-lo. La notificació, en aquests casos, s'entén practicada pel transcurs de deu dies naturals des del dipòsit de l'enviament a l'oficina. Cal destacar que en els procediments iniciats a instància de part, la utilització d'aquest mitjà de notificació només és possible si l'interessat l'ha assenyalat com a preferent en el procediment corresponent.

5.2. Termini i lloc per a practicar les notificacions

1) Termini per a notificar

En aquest punt és aplicable el que disposa LPACAP, segons la qual “tota notificació s'ha de cursar dins el termini de deu dies a partir de la data en què l'acte hagi estat dictat⁵⁹”.

⁽⁵⁹⁾Art. 40.2 LPACAP

La diferència entre *cursar* i *practicar una notificació*

Convé destacar que aquest termini de deu dies es refereix simplement al temps en què s'ha de cursar la notificació i no al temps en què s'ha de practicar. No és exactament el mateix *cursar* que *practicar*, ja que el primer es refereix a posar en marxa el mecanisme de la notificació, i la pràctica consisteix a portar a efecte la notificació i que, per tant, estigui en poder del destinatari que legalment l'ha de rebre.

Per aquest motiu per a la pràctica de la notificació no són simplement deu dies, sinó un termini superior a aquell en què es va cursar la notificació.

D'altra banda, cal tenir present que l'article 104.2 LGT assenyala que, únicament a l'efecte d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el termini màxim de durada dels procediments, n'hi ha prou d'acreditar que s'ha fet un intent de notificació que contingui el text íntegre de la resolució.

2) El lloc per a practicar les notificacions

L'article 110 LGT estableix diversos llocs per a la pràctica de la notificació, en funció de si l'acte que s'ha de notificar es dicta en el si d'un procediment iniciat a instància de part o d'ofici.

Si el procediment s'inicia a **instància de part**, la notificació s'ha de practicar en el lloc assenyalat a aquest efecte per l'obligat tributari o el seu representant o, si no n'hi ha, en el domicili fiscal de l'un o de l'altre⁶⁰.

Notificacions en procediments iniciats a instància de part

L'Administració tributària pot practicar les seves notificacions no solament en el domicili fiscal, sinó també en el lloc que assenyali l'interessat o el seu representant (que pot coincidir o no amb el domicili fiscal). Seguint aquest ordre: en primer lloc, el lloc assenyalat per l'obligat, i, si no n'hi ha, el domicili fiscal.

Si no es pot practicar la notificació en cap d'aquests llocs, no es permet a l'Administració que ho intenti en qualsevol altre lloc adequat a aquest efecte.

En els procediments iniciats d'**ofici**, la notificació es pot practicar al domicili fiscal de l'obligat tributari o el seu representant, en el centre de treball, en el lloc on es dugui a terme l'activitat econòmica o en qualsevol altre adequat a aquest efecte⁶¹.

Notificacions en els procediments iniciats d'ofici

En aquest cas, l'Administració pot practicar la notificació en el domicili de l'obligat o el seu representant, o bé en qualsevol altre lloc adequat a aquest efecte, com pot ser el lloc de treball de l'interessat (que en el cas de funcionaris ja és una pràctica habitual) o el lloc on du a terme la seva activitat econòmica.

Queda en mans de l'Administració triar entre un o altre lloc.

5.3. La recepció i el rebuig de la notificació

1) La recepció de la notificació

D'entrada, s'ha d'assenyalar que, generalment, la condició de destinatari i la de receptor de la notificació recauen sobre la mateixa persona (l'interessat o el seu representant); encara que, de vegades, pot rebre la notificació una tercera persona, que no és el seu destinatari.

De conformitat amb el que estableix la LGT,

Consideracions sistemàtiques

És sorprenent la ubicació d'aquest precepte respecte de l'obligació de resoldre i els terminis de resolució. Hauria estat més correcte, des d'un punt de vista sistemàtic, situar-lo dins de la secció dedicada a les notificacions, tal com fa l'article 40.4 LPACAP.

⁽⁶⁰⁾Art. 110.1 LGT

⁽⁶¹⁾Art. 110.2 LGT

“quan la notificació es practiqui en el lloc assenyalat a l'efecte per l'obligat tributari o pel seu representant, o en el domicili fiscal de l'un o de l'altre, si no es troben presents en el moment del lliurament, pot fer-se càrrec de la notificació qualsevol persona que es trobi en aquest lloc o domicili i faci constar la seva identitat, així com els empleats de la comunitat de veïns o de propietaris on radiqui el lloc assenyalat a efectes de notificacions o el domicili fiscal de l'obligat o el seu representant⁶².”

(62) Art. 111.1 LGT

En conseqüència, la notificació la pot **rebre** l'interessat, el seu representant, qualsevol persona que es trobi en el seu domicili o en el del seu representant i que faci constar la seva identitat o, com a novetat, els empleats de la comunitat de veïns o propietaris. Per tant, és possible que el receptor de la notificació no sigui el seu destinatari.

Fruit d'aquesta regulació, es desprèn que s'amplia el cercle de persones facultades per a fer-se càrrec de la notificació vàlidament en absència de l'interessat en el seu domicili, en honor de facilitar a l'Administració la pràctica de les notificacions, ja que es consideren eficaces les notificacions realitzades a altres persones, amb independència que arribin o no efectivament a coneixement del seu destinatari.

El principi de la recepció

S'ha de tenir present que en matèria de notificacions regeix el principi de la recepció per l'interessat o el seu representant, i no el principi del coneixement de l'acte notificat.

La regulació actual de la recepció de les notificacions

En primer lloc, la recepció per una tercera persona només pot succeir quan el lloc per a practicar la notificació és el domicili o el lloc assenyalat a aquest efecte per l'obligat o el seu representant, no en la resta de casos (en l'art. 105.3 LGT de 1963 només era possible quan es practicava en el domicili).

Un problema que sorgia amb la LGT de 1963 era el de si la notificació efectuada a un porter d'un edifici era vàlida o no. L'abundant jurisprudència sobre el tema era contradictòria, però semblava que la porteria no es podia considerar com el domicili pròpiament dit. Per tant, no era vàlida, tret que el porter estigués dins el domicili de l'interessat.

Finalment, per solucionar aquest problema, l'article 111.1 LGT habilita expressament el porter o un altre empleat de la comunitat de veïns o propietaris per fer-se càrrec de la notificació. Ara bé, només és vàlida aquesta recepció en l'edifici que correspongui al lloc assenyalat pel destinatari o el seu representant, o bé en el seu domicili fiscal o en el del seu representant.

En segon lloc, com que el legislador ha utilitzat l'expressió *es pot fer càrrec de la notificació*, no imposa a la persona que es trobi en el domicili de l'interessat o el seu representant l'obligació de rebre la notificació, sinó que simplement està facultada per a rebre-la. Com s'explica a continuació, en aquests casos si la tercera persona no es vol fer càrrec de la notificació, el que es produeix és un intent fallit de notificació.

I, en últim lloc, ni la LGT ni la LPACAP fan esment del grau de capacitat ni de l'edat que ha de concórrer en la tercera persona que es faci càrrec de la notificació.

Quan en el moment de lliurament de la notificació, segons el que disposa l'article 114.3 RGGIT, es tingui coneixement de la defunció o extinció de la personalitat jurídica de l'obligat tributari, s'ha de fer constar aquesta circumstància en l'expedient i l'Administració tributària l'ha de comprovar. Si es tracta d'una notificació referida a una resolució que posa fi al procediment, aquesta actuació es considera com un intent de notificació vàlid únicament a l'efecte d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el termini màxim de durada dels procediments, si bé s'ha de practicar la notificació als successors de l'obligat tributari que constin com a tals en l'expedient.

2) El rebuig de la notificació

Es tracta de la negativa a rebre la notificació, qüestió que regula l'article 111.2 LGT (en línia amb el que ja establí l'article 105.5 LGT de 1963).

Aquest precepte disposa que quan l'interessat o el seu representant **rebutgin** la notificació aquesta es considera efectuada.

En aquest cas, no cal acudir a la notificació per compareixença mitjançant la citació per anuncis.

La regulació del rebuig de la notificació

Les conseqüències previstes en aquest precepte derivades del rebuig de la notificació només esdevenen aplicables quan qui la rebutja és el mateix interessat o el seu representant, no quan qui es nega a rebre la notificació és una tercera persona.

En cas que la tercera persona refusi fer-se càrrec de la notificació, el que es produeix és un intent fallit de notificació, al qual no es poden aplicar les conseqüències derivades del rebuig que preveu l'article 111.2 LGT. Aquest intent fallit de notificació individual i personal al domicili o en el lloc designat pel contribuent, si va seguit d'un altre, faculta l'Administració per a acudir a la notificació per compareixença, en els termes de l'article 112 LGT.

En el cas del rebuig de la notificació pel mateix interessat o el seu representant, si la notificació es considerada efectuada, significa que el procediment continuarà, encara que l'article 111.2 LGT (igual que l'art. 105.5 LGT de 1963) no es pronuncia sobre aquesta qüestió.

Per a evitar problemes de prova respecte del rebuig i de la identitat del subjecte que es nega a rebre la notificació, segons el nostre parer, seria convenient que, al marge d'anotar en l'expedient el rebuig i les seves circumstàncies, intervinguessin dos testimonis que acreditessin amb la seva identificació i signatura la identitat de l'interessat o el seu representant i l'existència del rebuig.

Quant a això, l'article 114.1 RGGIT disposa que s'ha de deixar constància del rebuig, que el destinatari està absent o que consta com a desconegut en el seu domicili fiscal o en el lloc designat a aquest efecte.

Exemple

El maig d'aquest exercici, la Sra. González inicia els tràmits per a dur a terme una activitat empresarial, consistent en la venda d'esmorzars a domicili. Un dels tràmits que compleix la Sra. González és la sol·licitud de la llicència d'obertura d'establiment davant el departament d'urbanisme del seu ajuntament. El 7 de juliol

Les notificacions practicades al porter

La STS de 17 de novembre de 1995 es decanta per l'admissibilitat de la notificació d'una liquidació efectuada en la persona del porter, en considerar "suficient en la realitat social contemporània, d'acord amb les formes de vida imperants, la vinculació directa i immediata, però múltiple, del porter amb els copropietaris o simplement veïns de l'edifici, als quals serveix en tal lloc per a aquesta i altres tasques subalternes".

d'aquest exercici, la Sra. González obté la seva llicència d'obertura, motiu pel qual organitza amb els seus amics una festa al local, que dura fins molt avançada la nit.

L'endemà rep al seu domicili, i mitjançant correu ordinari, una notificació de la liquidació de la taxa per llicència d'obertura d'establiment la quantia del qual és de 18.000 euros. La Sra. González, no obstant això, encara no havia aparegut pel seu domicili. Per això, es fa càrrec de la liquidació el porter de la finca. Tanmateix, aquest s'ha enfadat amb la Sra. González perquè no el va convidar a la festa i li diu al carter que al pis indicat no viu ningú.

Un mes després l'ajuntament fa un segon intent de notificació mitjançant correu certificat. En aquesta ocasió, és la Sra. González qui la rebutja, ja que travessa problemes de tresoreria i intueix que es tracta de la taxa per llicència d'obertura.

Quant a la validesa de la primera notificació efectuada a la Sra. González, cal tenir en compte que l'article 41.1 LPACAP disposa que, per a la pràctica d'una notificació, és vàlid qualsevol mitjà, sempre que permeti tenir constància de la recepció per part de l'interessat o del seu representant, de la data, de la identitat de qui rep la notificació i del contingut de l'acte notificat. Per la seva banda, l'article 111.1 LGT inclou, com a persones legitimades per a rebre notificacions, els empleats de la comunitat de veïns o de propietaris on radiqui el lloc assenyalat a efectes de notificacions o el domicili fiscal de l'obligat o del seu representant.

En el cas plantejat, no obstant això, el porter no rep la notificació, ja que li diu al carter que la Sra. González no viu allà. És a dir, que la pràctica de la notificació no és possible, per la qual cosa la destinatària figuraria com a desconeguda. Això legitimaria l'Administració tributària a notificar mitjançant edictes, en virtut de l'article 112 de la LGT.

No obstant això, és cert que la notificació no s'havia fet a través d'un mitjà vàlid, ja que es tractava de correu ordinari, per la qual cosa, encara que el porter l'hagués rebut, seria invàlida.

La segona notificació s'efectua a través de correu certificat, la qual cosa, segons l'article 111.1 LGT, permet considerar vàlida la notificació. El problema és que la Sra. González rebutja la notificació, encara que, a efectes de la Llei (i segons el que disposa l'article 111.2 LGT), es considera igualment efectuada.

Com s'acaba de veure, la notificació es considera efectuada amb motiu del rebuig per part de la Sra. González, per la qual cosa l'ajuntament no haurà de fer un nou intent de notificació.

5.4. Notificació per compareixença. Notificacions defectuoses i la seva convalidació

1) La notificació per compareixença

Es produeix mitjançant la citació per anuncis i està regulada en l'article 112 LGT.

Quan no es pugui practicar la notificació a l'obligat o al seu representant, per una causa no imputable a l'Administració, després de dos intents, en el domicili fiscal o en el lloc designat, s'han de fer constar aquestes circumstàncies en l'expedient⁶³.

⁽⁶³⁾Art. 114.1 RGGIT

Com a novetat respecte de la LGT anterior, n'hi ha prou amb un sol intent si el destinatari consta com a desconegut en el domicili o en aquest lloc.

Només és procedent aquest tipus de notificació quan s'ha intentat practicar la notificació sense èxit (una o dues vegades) al domicili de l'obligat tributari o el seu representant, o bé en el lloc designat per aquests. En la resta de llocs, per exemple el centre de treball, l'intent fallit no es computa a aquests efectes.

En aquest punt, l'article 114.1 *in fine* RGGIT disposa que, després de la realització dels dos intents de notificació sense èxit, s'ha de procedir, quan sigui possible, a deixar al destinatari l'avís d'arribada en el caseller domiciliari corresponent, indicant-li en la diligència que s'estengui per duplicat, la possibilitat de personar-se davant la dependència a efectes de fer-li lliurament de l'acte, termini i circumstàncies relatives al segon intent de lliurament. Segons aquest precepte, aquest avís d'arribada es deixa simplement a efectes informatius.

Quan s'ha intentat practicar la notificació sense èxit, s'ha de citar l'interessat o el seu representant perquè siguin notificats per compareixença per mitjà d'anuncis que s'han de publicar, per una sola vegada per a cada interessat, per algun dels mitjans⁶⁴ següents:

a) A la **seu electrònica** de l'organisme corresponent, en les condicions que s'estableixen en la normativa administrativa.

La publicació d'anuncis a la seu electrònica

L'AEAT ha de publicar per aquest mitjà els anuncis corresponents a les notificacions que hagi de practicar, en exercici de les competències que li corresponen en aplicació del sistema tributari estatal i duaner, i en la gestió recaptadora dels recursos que té atribuïda o encomanada. Mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda s'han de determinar les condicions, les dates de publicació i els terminis de permanència dels anuncis a la seu electrònica de l'AEAT.

Les altres administracions tributàries, quan optin per aquest mitjà de publicació, ho han de fer de manera expressa mitjançant una disposició normativa del seu òrgan de govern publicada en el butlletí oficial corresponent i en què es faci constar la data en què comença a tenir efectes.

b) En els **butlletins oficials**, és a dir, en el *Butlletí Oficial de l'Estat* o en els butlletins de les comunitats autònomes o de les províncies, segons l'Administració de la qual procedeixi l'acte que es pretén notificar i l'àmbit territorial de l'òrgan que el dicti. La publicació en el butlletí oficial corresponent s'ha d'efectuar els dies cinc i vint de cada mes o, si escau, l'immediat hàbil posterior.

La publicació d'anuncis en el butlletí oficial

Cada Administració tributària pot convenir amb el butlletí oficial corresponent al seu àmbit territorial de competències que tots els anuncis, amb independència de quin sigui l'àmbit territorial dels òrgans d'aquesta Administració que els dictin, es publiquin exclusivament en aquest butlletí oficial. El conveni, que és aplicable a les citacions que s'hagin d'anunciar a partir de la seva publicació oficial, pot contenir previsions sobre recursos, mitjans adequats per a la pràctica dels anuncis i dates de publicació d'aquests.

Aquests anuncis es poden exposar així mateix en l'oficina de l'Administració tributària corresponent a l'últim domicili fiscal conegut. En cas que l'últim domicili conegut radi-

La STS de 28 d'octubre de 2004

En un cas d'una sanció d'una multa de trànsit, considera que s'ajusta al dret la pràctica d'una notificació en un dia laborable una hora més tard que la intentada un altre dia laborable, per a evitar que es parilitzi l'activitat administrativa.

⁽⁶⁴⁾ Art. 112.1 i 2 LGT

qui a l'estranger, l'anunci es pot exposar en el consolat o secció consular de l'ambaixada corresponent.

En la publicació a la seu electrònica i en els butlletins oficials ha de constar la relació de notificacions pendents, amb indicació de l'obligat tributari o el seu representant, el procediment que les motiva, l'òrgan competent de la seva tramitació i el lloc i termini en què el destinatari d'aquestes ha de comparèixer per a ser notificat⁶⁵.

⁽⁶⁵⁾Art. 112.2 LGT

En tot cas, la compareixença s'ha de produir en el termini de quinze dies naturals, comptats des de l'endemà de la publicació a la seu electrònica o la publicació de l'anunci en el butlletí oficial corresponent. Transcorregut aquest termini sense comparèixer, la notificació s'entén produïda amb caràcter general legal l'endemà del venciment del termini assenyalat.

Si hi **compareix** l'interessat o el seu representant, es practica una notificació individual personal, encara que efectuada davant el mateix òrgan que l'ordena.

Si hi compareix l'interessat o el seu representant, però rebutgen la notificació, aquesta s'entén practicada.

Si l'interessat o el seu representant **no hi compareixen**, es considera produïda la notificació des de l'endemà de la finalització del termini per a comparèixer.

Finalment, la LGT disposa, novament, en relació amb la necessitat d'acudir en múltiples ocasions a aquest tipus de notificació, el següent:

“quan l'inici d'un procediment o qualsevol dels seus tràmits s'entenguin notificats perquè no ha comparegut l'obligat tributari o el seu representant, se l'ha de tenir per notificat de les successives actuacions i diligències del procediment, i se li ha de mantenir el dret que té de comparèixer en qualsevol moment del procediment. No obstant això, les liquidacions que es dictin en el procediment i els acords d'alienació dels béns embargats han de ser notificats d'acord amb el que estableix aquesta secció⁶⁶.”

⁽⁶⁶⁾Art. 112.3 LGT

2) Notificacions defectuoses i la seva convalidació

La notificació que ha estat practicada de manera correcta i que reuneix tots els requisits previstos en la legislació produeix plens efectes legals, és a dir:

- Determina el moment a partir del qual s'inicia l'eficàcia de l'acte administratiu i obliga el particular.
- Comença a partir de l'endemà de la notificació del còmput del termini per a interposar recursos contra l'acte notificat.
- S'interromp el termini de prescripció.

La regulació d'aquest tema

Es tracta d'una qüestió que estava regulada en l'article 125 LGT de 1963, però que ara no està regulada de manera expressa en la LGT de 2003, raó per la qual s'hi aplica el que disposa l'article 40.3 LPACAP.

Quan una notificació és **defectuosa**, no produeix els seus efectes normals:

- No s'obre el termini per a interposar recursos.
- L'acte notificat no obliga el contribuent.
- No interromp la prescripció. No obstant això, s'ha d'assenyalar que existeix jurisprudència contradictòria en aquest punt.

En aquests casos, malgrat que la notificació és defectuosa, l'acte continua essent vàlid, però no té eficàcia.

Amb caràcter general, la notificació defectuosa no és vàlida i és **anul·lable**. Només és nul·la de ple dret quan provoqui indefensió del contribuent (art. 24 CE).

Aquesta regla que la notificació defectuosa no té efectes té alguna excepció, de manera que és possible que les notificacions defectuoses produeixin efectes en certs supòsits anomenats de **convalidació** o esmena de defectes, amb base en el principi d'economia processal, en què el subjecte arriba a tenir coneixement per altres vies de l'acte notificat.

Les notificacions que, tot i contenir el text íntegre de l'acte, ometen la indicació de si és o no definitiu l'acte en la via administrativa, o l'expressió dels recursos que siguin procedents, o bé l'òrgan davant el qual s'han de presentar i el termini per a interposar-los, fan efecte a partir del moment en què l'interessat fa actuacions que comportin el coneixement del contingut de la resolució o acte objecte de la notificació, o bé interposin el recurs procedent⁶⁷.

Quant a la impugnació, s'ha d'assenyalar que si el recurs o la reclamació s'adrecen només a impugnar el defecte de notificació, no es produeix la convalidació.

5.5. Notificacions electròniques

La incorporació de les tècniques telemàtiques en la relació entre l'Administració tributària i l'obligat tributari permet la seva utilització com a mitjans idonis per a practicar les notificacions, per la rapidesa que comporten en la comunicació entre totes dues parts.

L'ús de mitjans electrònics

Sens dubte, els mitjans telemàtics, en comparació amb la resta de mitjans de notificació, faciliten i agiliten la pràctica de les notificacions, de manera que no solament doten de més eficàcia el funcionament de l'Administració i la comunicació amb l'obligat tributari, sinó que també permeten més control administratiu en la pràctica de les notificacions.

No cal oblidar que són molts els actes que s'han de notificar a nombrosos contribuents en un sistema de gestió en massa, i en poc temps, atesa la utilització de la informàtica en els procediments tributaris.

Interrupció de la prescripció

Quant al polèmic tema de si les notificacions defectuoses interrompen o no els terminis de prescripció, es poden destacar la STS de 20 de desembre de 1983, la STS de 25 de juny de 2003 o la STSJ de Múrcia de 27 d'abril de 2003, en les quals es nega l'eficàcia interruptiva a les actuacions administratives.

La indefensió de l'obligat tributari

Com ha posat de manifest el mateix TC en la Sentència 314/1993, de 25 d'octubre, a l'hora de calibrar aquesta indefensió en l'administrat, és determinant la seva pròpia actitud cap a la recepció de la notificació, ja que ha d'observar un comportament no elusiu ni passiu (vegeu, així mateix, la STC 167/1992).

⁽⁶⁷⁾ Art. 40.3 LPACAP

Normativa aplicable

La LGT de 2003 no regula aquesta qüestió, a diferència de la LGT de 1963, que dedicava a aquesta matèria l'article 105.8, introduït per la Llei 24/2001, de 27 de desembre. Per tant, sense una regulació expressa en la LGT, la normativa aplicable són els articles 41 i 43 LPACAP.

Com ja s'ha assenyalat, l'art. 41.1 LPACAP estableix que **les notificacions es practicaran preferentment per mitjans electrònics** i, en tot cas, quan l'interessat estigui obligat a rebre-les per aquesta via.

Així mateix, aquest precepte estableix que els interessats que no estiguin obligats a rebre notificacions electròniques, podran decidir i comunicar en qual-sevol moment a l'Administració pública, mitjançant els models normalitzats que s'estableixin a aquest efecte, que les notificacions successives es practiquin o deixin de practicar-se per mitjans electrònics.

És important destacar que es preveu que, reglamentàriament, les administracions podran establir l'**obligació de practicar electrònicament les notificacions** per a determinats procediments i per a certs col·lectius de persones físiques que, per raó de la seva capacitat econòmica, tècnica, dedicació professional o altres motius, quedi acreditat que tenen accés i disponibilitat dels mitjans electrònics necessaris.

Adicionalment, l'interessat podrà identificar un dispositiu electrònic i/o una adreça de correu electrònic que serviran per a l'enviament dels **avisos** emesos per l'Administració, però no per a la pràctica de notificacions.

L'avís de notificació

Efectivament, tal com disposa l'art. 41.6 LPACAP, amb independència que la notificació es faci en paper o per mitjans electrònics, les administracions públiques enviaran un avís al dispositiu electrònic i/o a l'adreça de correu electrònic de l'interessat que aquest hagi comunicat, informant-lo que posen a la seva disposició una notificació a la seu electrònica de l'Administració o organisme corresponent a l'adreça electrònica habilitada única. La falta de pràctica d'aquest avís no impedirà que la notificació sigui considerada plenament vàlida.

L'art. 41.2 LPACAP disposa que **no s'efectuaran per mitjans electrònics** les següents notificacions:

- a) Aquelles en les quals l'acte que s'ha de notificar vagi acompanyat d'elements que no siguin susceptibles de conversió en format electrònic.
- b) Les que continguin mitjans de pagament a favor dels obligats, com xecs.

D'altra banda, s'estableix en l'art. 41.3 LPACAP que en els procediments iniciats a sol·licitud de l'interessat, la notificació es practicarà pel mitjà assenyalat a aquest efecte per aquell. Aquesta notificació serà electrònica en els casos en què existeixi obligació de relacionar-se d'aquesta manera amb l'Administració.

Així mateix, cal tenir en compte que la LPACAP dedica un article, el 43, a la **pràctica de les notificacions a través de mitjans electrònics**, en el qual s'inclou la regulació bàsica de la utilització dels mitjans electrònics per a la pràctica de les notificacions.

Les notificacions per mitjans electrònics es practicaran mitjançant compareixença a la seu electrònica de l'Administració o organisme actuant, amb l'adreça electrònica habilitada única o mitjançant tots dos sistemes, segons disposi cada administració o organisme. S'entén per compareixença a la seu electrònica l'accés de l'interessat, o del seu representant degudament identificat, al contingut de la notificació.

D'altra banda, les notificacions per mitjans electrònics s'entendran practicades en el **moment en què es produeixi l'accés al seu contingut**. Ara bé, quan la notificació per mitjans electrònics sigui de caràcter obligatori, o hagi estat expressament triada per l'interessat, s'entendrà rebutjada quan hagin transcorregut **deu dies naturals** des que es va posar a disposició la notificació sense que s'hagi accedit al seu contingut.

Així mateix, s'entendrà complerta l'obligació de notificar dins del termini màxim de durada dels procediments quan es posi a disposició la notificació a la seu electrònica de l'administració o organisme actuant o a l'adreça electrònica habilitada única.

En aquest sentit, es preveu que els interessats podran accedir a les notificacions des del punt d'accés general electrònic de l'Administració, que funcionarà com un portal d'accés.

Quant a les **notificacions electròniques obligatòries**, aquest supòsit, en l'àmbit tributari, ha estat desplegat mitjançant el RD 1363/2010, de 29 d'octubre, que regula les notificacions i comunicacions administratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT. D'acord amb l'article 4 d'aquesta norma, es tracta, fonamentalment, de les societats anònimes i les societats de responsabilitat limitada (a part d'altres persones jurídiques esmentades en aquest precepte).

En particular, l'article 115 bis RGGIT, en l'apartat 1, conté una habilitació específica a les administracions tributàries per a acordar l'assignació d'una adreça electrònica per a la pràctica de notificacions a determinats obligats tributaris. Aquesta adreça, com indica aquest precepte, ha de reunir

“els requisits establerts en l'ordenament jurídic per a la pràctica de notificacions administratives electròniques amb plena validesa i eficàcia, i hi és aplicable el que disposen els apartats segon i tercer de l'article 28 de la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics.”

Pel que fa a l'àmbit **subjectiu** d'aplicació de les notificacions tributàries electròniques obligatòries, el RGGIT estableix que cada Administració tributària pot acordar l'assignació d'una adreça electrònica per a la pràctica de notificacions als obligats tributaris que no tinguin la condició de persona física. I continua assenyalant que, així mateix, es pot acordar l'assignació d'una adreça electrònica a les persones físiques que pertanyin als col·lectius que, per raó de

Els subjectes obligats

Cal recordar que les societats anònimes i les societats limitades han de presentar obligatòriament la declaració de l'impost de societats i altres declaracions periòdiques a través de mitjans telemàtics.

⁽⁶⁸⁾ Art. 115.bis RGGIT

la seva capacitat econòmica o tècnica, dedicació professional o altres motius acreditats, tinguin garantit l'accés i la disponibilitat dels mitjans tecnològics necessaris⁶⁸.

L'àmbit subjectiu d'aplicació de les notificacions electròniques obligatòries

D'acord amb l'apartat 1r. de l'article 4 del RD 1363/2010, estan obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions practicades per l'AEAT les persones jurídiques següents el NIF de les quals comenci per la lletra A, B, N, W, O i V:

- Les societats anònimes.
- Les societats de responsabilitat limitada.
- Les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica que no tinguin la nacionalitat espanyola.
- Els establiments permanents i les sucursals d'entitats no residents en territori espanyol.
- Les unions temporals d'empreses.
- Les agrupacions d'interès econòmic.
- Les agrupacions d'interès econòmic europees.
- Els fons de pensions.
- Els fons de capital de risc.
- Els fons d'inversions.
- Els fons de titulització d'actius.
- Els fons de regularització del mercat hipotecari.
- Els fons de titulització hipotecària i els fons de garantia d'inversions.

A aquestes persones jurídiques cal afegir-hi, en virtut del que preveu l'apartat 2n. d'aquest mateix precepte, aquelles en què, amb independència de la seva personalitat o forma jurídica, concorri alguna de les circumstàncies següents:

- Que estiguin inscrites en el registre de grans empreses.
- Que tributin pel règim de consolidació fiscal de l'IS.
- Que tributin pel règim especial del grup d'entitats de l'IVA.
- Que estiguin inscrites en el registre de devolució mensual de l'IVA (en aquest supòsit s'hi inclouen els empresaris o professionals persones físiques).
- Que disposin d'una autorització en vigor del Departament de Duanes i Impostos Especials de l'AEAT per a la presentació de declaracions duaneres mitjançant el sistema de transmissió electrònica de dades (EDI).

En relació amb la **pràctica de les notificacions electròniques obligatòries**, l'article 6.1 del RD 1363/2010 disposa que, una vegada que es produeix la inclusió en el sistema, l'accés a aquestes l'han d'efectuar els subjectes obligats en la forma que estableix l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril, per la qual s'estableix el règim del sistema d'adreça electrònica habilitada, i també mitjançant un enllaç des de la seu electrònica de l'AEAT, identificant-se mitjançant un sistema de signatura electrònica d'acord amb la política de signatura electrònica i certificats en l'àmbit de l'Administració General de l'Estat.

⁽⁶⁹⁾Art. 115.bis, apartat 3r., RGGIT

Aquesta última previsió dona compliment al que disposa el RGGIT, que preveu que “la pràctica de notificacions en l’adreça electrònica no impedeix que l’Administració tributària possibiliti que els interessats puguin accedir electrònicament al contingut de les actuacions administratives a la seu electrònica corresponent amb els efectes propis de la notificació per compareixença.⁶⁹”.

La pràctica de les notificacions electròniques obligatòries

En concret, l’obligat tributari accedeix a l’adreça electrònica habilitada a través del Punt d’Accés General de l’Administració General de l’Estat, a través de la seu electrònica de l’AEAT o a través de la seu del prestador del servei d’adreça electrònica; i sempre es pot accedir al contingut de les notificacions (pendents de notificació o ja practicades) per compareixença electrònica a la seu electrònica de l’AEAT.

De la regulació que conté l’Ordre PRE/878/2010 del sistema d’adreça electrònica es desprèn que els obligats donats d’alta en aquest sistema disposen d’una adreça única associada a una bústia electrònica en què el prestador del servei diposita la notificació enviada per l’AEAT.

Quan es tracta de persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica, en virtut del que assenyala l’article 6.2 del RD 1363/2010, l’accés el poden fer amb el sistema de signatura electrònica corresponent a la persona jurídica o entitat, i amb el de les persones que hagin acreditat la seva representació amb la inscripció corresponent en el registre d’apoderaments de l’AEAT. Les comunicacions i notificacions corresponents s’han de dirigir a l’adreça electrònica habilitada del titular de l’autorització.

Així mateix, l’accés a l’adreça electrònica habilitada el pot fer, a més de l’obligat tributari, un tercer que disposi d’un poder exprés per a la recepció de notificacions telemàtiques de l’AEAT. Així, disposa l’article 6.3 del RD 1363/2010 que “en el cas d’atorgament de poder, degudament inscrit en el registre abans esmentat, per a la recepció electrònica de comunicacions i notificacions l’accés a l’adreça electrònica habilitada el pot fer tant l’interessat com el seu representant i aquest últim s’ha d’acreditar amb el seu sistema de signatura electrònica corresponent”.

6. Altres normes comunes

6.1. Entrada al domicili dels obligats tributaris

Quan en els procediments d'aplicació dels tributs sigui necessari entrar al **domicili constitucionalment protegit** d'un obligat tributari o efectuar-hi registres, l'Administració tributària ha d'obtenir el consentiment d'aquell o l'autorització judicial oportuna⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 113 LGT

La Constitució, en l'article 18.2, consagra el principi d'inviolabilitat del domicili. Cal tenir present que la jurisprudència del Tribunal Constitucional recaiguda sobre aquest precepte constitucional estén la garantia d'inviolabilitat al domicili de les persones jurídiques. No obstant això, la protecció que atorga el Tribunal Constitucional al domicili de les persones jurídiques és menys intensa per la vinculació menor amb la intimitat de la vida personal i familiar.

Jurisprudència constitucional

Hi destaca la STC 137/1985, de 17 d'octubre. Si bé, com es desprèn de la STC 69/1999, de 26 d'abril, no constitueixen domicili constitucionalment protegit els locals oberts al públic.

D'altra banda, en l'article 113 LGT apareix de manera més clara regulat el caràcter alternatiu, no acumulatiu, dels dos requisits per a l'entrada: el consentiment de l'obligat tributari, o bé l'autorització judicial corresponent. En efecte, l'article 141.2 de la LGT de 1963 disposava que s'havia d'obtenir l'oportuna autorització judicial quan l'interessat s'oposés a l'entrada dels actuaris; d'això semblava deduir-se que per a sol·licitar aquesta autorització judicial era un requisit previ la negativa de l'interessat.

En cas que l'obligat tributari presti la seva conformitat a l'entrada al seu domicili, aquest **consentiment** pot ser donat per a una entrada general en aquest, o bé pot anar limitada a l'accés a certs espais o a un determinat període temporal. Ara bé, una vegada prestada la conformitat, és possible que l'obligat tributari la retiri; en aquest cas, si els agents ja es troben dins del domicili, l'hauran d'abandonar de manera immediata. I si necessiten tornar-hi a entrar, han de sol·licitar i obtenir l'autorització judicial corresponent.

En canvi, si l'obligat tributari es nega a permetre l'accés al seu domicili, o bé si l'Administració preveu que aquesta negativa tindrà lloc, s'ha de sol·licitar i obtenir l'oportuna **autorització judicial** per a dur a terme l'entrada. Aquesta possibilitat d'acudir directament a sol·licitar l'autorització judicial sense negativa prèvia de l'obligat, que es dedueix de la Constitució espanyola i de la LGT actual, es justifica en la voluntat de no demorar, davant una eventual falta de consentiment, l'actuació investigadora, i per a evitar una possible destrucció de proves.

En aquesta línia, el TC, en la Interlocutòria 129/1990, de 26 de març, ha assenyalat que, en cas contrari, es

“podria comprometre indefinidament l’actuació de la inspecció dels tributs en els casos, d’altra banda gens difícils d’imaginar, en què no es pugui requerir expressament l’interessat i no es pugui tenir constància de la seva negativa per causes fins i tot imputables a la seva conducta.”

L’òrgan judicial, en aquest cas els jutjats contenciosos administratius (de conformitat amb el que estableixen els articles 91.2 LOPJ i 8.5 LJCA), per concedir aquesta autorització han de valorar les circumstàncies concretes que es donen en cada supòsit i apreciar si cal concedir el tràmit d’audiència prèvia a l’interessat. Així mateix, l’autorització judicial ha de delimitar, en línia amb la doctrina que conté la STC 50/1995, de 23 de febrer, el període de temps pel qual es concedeix.

6.2. La denúncia pública

Mitjançant la **denúncia pública** es poden posar en coneixement de l’Administració tributària fets o situacions que puguin ser constitutius d’infraccions tributàries o tenir transcendència per a l’aplicació dels tributs. La denúncia pública és independent del deure de col·laborar amb l’Administració tributària⁷¹.

⁽⁷¹⁾Art. 114.1 LGT

L’article 114 LGT es refereix a la denúncia pública, que constitueix una comunicació a l’Administració tributària de la comissió de possibles infraccions tributàries per part de terceres persones. La denúncia com a tal, és a dir, com a manifestació davant l’Administració tributària de possibles infraccions només podia presentar els problemes derivats d’una manifestació de coneixement d’aquest tipus, és a dir, una manifestació impulsada o motivada més per greuges personals que per la col·laboració cívica.

Falta de legitimació del denunciador

Segons una jurisprudència reiterada, el denunciador no té legitimació per a interposar un recurs o una reclamació contra actes de naturalesa tributària. Vegeu, entre altres, la RTEAC de 7 de juliol de 1999, la SAN de 8 de juliol de 1999 i la STS de 9 d’octubre de 2000.

La denúncia pública en la redacció original de la LGT de 1963 era considerada com una manera d’iniciar el procediment de liquidació, raó per la qual es va intentar emmarcar en la col·laboració amb l’Administració tributària. No obstant això, després de la reforma de l’article 103 LGT de 1963 per obra de la Llei 21/1986, de 23 de desembre, de pressupostos generals de l’Estat per a 1987, va passar a ser considerada com una forma d’obtenció d’informació per l’Administració, diferent de l’obtinguda per col·laboració de tercers; de manera que es configura la denúncia amb un caràcter voluntari. Així mateix, iniciava el procediment inspector, segons la redacció inicial de l’article 29 del Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986. No obstant això, després de la reforma d’aquest precepte pel RD 136/2000, de 4 de febrer (que adequava el dit Reglament general a la LDGC), ja no era una forma d’inici del procediment inspector, sinó que només constituïa una forma d’obtenir informació, en els termes de la LGT de 1963.

Procediment davant una denúncia pública

Segons l'article 114.2 LGT, un cop rebuda una denúncia, es remet a l'òrgan competent per a fer les actuacions que puguin ser procedents. Aquest òrgan pot acordar l'arxiu de la denúncia quan es consideri infundada o quan no es concretin o no s'identifiquin suficientment els fets o les persones denunciades.

Es poden iniciar les actuacions que siguin procedents si hi ha indicis suficients de veracitat en els fets imputats i aquests són desconeguts per l'Administració tributària. En aquest cas, la denúncia no forma part de l'expedient administratiu.

Finalment, l'article 114.3 LGT precisa que no es considera el denunciant interessat en les actuacions administratives que s'iniciïn com a conseqüència de la denúncia ni se l'ha d'informar del resultat d'aquestes actuacions. Tampoc no està legitimat per a la interposició de recursos o reclamacions en relació amb els resultats d'aquestes actuacions.

6.3. Potestats i funcions de comprovació i investigació

L'Administració tributària pot **comprovar i investigar** els fets, els actes, els elements, les activitats, les explotacions, els valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte⁷².

⁽⁷²⁾Art. 115.1 LGT

És important tenir en compte que aquesta comprovació i investigació es podrà fer fins i tot en el cas que aquestes afectin exercicis o **períodes i conceptes tributaris respecte dels quals s'hagués produït la prescripció**, sempre que tal comprovació o investigació resulti necessària en relació amb la d'algun dels drets als quals es refereix l'art. 66 LGT (dret de l'Administració a liquidar o a exigir el pagament dels deutes liquidats o autoliquidats) que no haguessin prescrit, excepte en els supòsits a què es refereix l'art. 66 bis.2 LGT (dret de l'Administració per a iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació), en què resultarà d'aplicació el límit que s'hi estableix (deu anys).

La comprovació i investigació d'exercicis prescrits

El legislador precisa, a continuació, que, en particular, aquestes comprovacions i investigacions podran estendre's a fets, actes, activitats, explotacions i negocis que, esdevinguts, duts a terme, desenvolupats o formalitzats en exercicis o períodes tributaris respecte dels quals s'hagués produït la prescripció regulada en l'art. 66.a LGT (dret de l'Administració a liquidar), haguessin de tenir efectes fiscals en exercicis o períodes en què aquesta prescripció no s'hagués produït.

D'altra banda, en l'art. 115.2 LGT s'estableix que, en el desenvolupament de les funcions de comprovació i investigació, **l'Administració tributària podrà qualificar** els fets, actes, activitats, explotacions i negocis duts a terme per l'obligat tributari amb independència de la prèvia qualificació que aquest últim els hagués donat i de l'exercici o període en què els va fer, i resulta doncs d'aplicació, si és el cas, el que es disposa en l'art. 13 LGT (qualificació), en l'art. 15 LGT (conflicte en l'aplicació de la norma tributària) i en l'art. 16 LGT (simulació).

La qualificació feta per l'Administració tributària en els procediments de comprovació i investigació en aquests casos estendrà els seus efectes respecte de l'obligació tributària objecte d'aquells i, si escau, respecte d'aquells altres en què no s'hagués produït la prescripció.

Així mateix, cal tenir en compte que, d'acord amb l'art. 115.3 LGT, els actes de concessió o reconeixement de beneficis fiscals que estiguin condicionats al compliment de certes condicions futures o a l'efectiva concurrència de determinats requisits no comprovats en el procediment en què es van dictar tindran **caràcter provisional**. L'Administració tributària podrà comprovar en un posterior procediment d'aplicació dels tributs la concurrència d'aquestes condicions o requisits i, si escau, regularitzar la situació tributària de l'obligat sense necessitat de procedir a la prèvia revisió d'aquests actes provisionals conforme al que es disposa en el títol V de la LGT (revisió en via administrativa).

La LGT estableix que l'Administració tributària ha d'elaborar anualment **un pla de control tributari** que té caràcter reservat, encara que això no impedirà que es facin públics els criteris generals que l'informin⁷³.

(73) Art. 116 LGT

El caràcter reservat dels plans de control tributari

De tot el conjunt d'obligats tributaris, la inspecció, pel caràcter de gestió en massa, es veu obligada a seleccionar els subjectes concrets que seran objecte de comprovació, ja que seria impossible inspeccionar tots els contribuents. Aquesta selecció de contribuents és una activitat discrecional.

Segons Pérez Royo, una de les garanties fonamentals que s'haurien de considerar incloses en l'estatut del contribuent és la de la protecció contra l'arbitrarietat en l'ús de facultats discrecionals com aquesta. Això comporta no solament que l'exercici d'aquesta facultat es reservi a òrgans d'un cert nivell, per sobre dels quals exerceixen materialment la inspecció, sinó també que els criteris amb els quals es confecciona la "mostra", dins de l'"univers" de subjectes susceptibles d'inspecció, siguin criteris objectius i amb possibilitat de ser coneguts pels mateixos subjectes, a fi de garantir el control de les desviacions eventuais.

Activitats

Casos pràctics

1. Tres amics, els senyors López, Jiménez i Pérez, són objecte d'unes actuacions inspectores, com a conseqüència de les quals a cadascun se'ls practica la liquidació corresponent que regularitza la seva situació tributària.

Al senyor López, la inspecció li notifica aquesta liquidació a través del fax que té instal·lat en el seu lloc de treball, i és recollida per la seva secretària.

Al senyor Jiménez, se li notifica la liquidació al seu domicili particular, però com que no hi era en aquell moment, se'n fa càrrec el porter de l'edifici, que es trobava de servei.

I al senyor Pérez se li intenta notificar la liquidació dues vegades al seu domicili particular, i els dos intents són infructuosos.

Cap dels tres amics paga la liquidació corresponent i quan se'ls exigeix el pagament en consensament, al·leguen el següent: el senyor López al·lega que no va rebre el fax de la inspecció en què li notificaven la liquidació; el senyor Jiménez al·lega que el porter del seu edifici no li va lliurar la notificació, i el senyor Pérez al·lega que a ell no se li ha practicat la notificació.

a) Quins requisits han de reunir les notificacions de les liquidacions tributàries per a ser considerades vàlidament practicades?

b) Què passa si s'intenta en dues ocasions la pràctica de la notificació i no és possible dur-la a terme? I si el destinatari de la notificació consta com a desconegut en aquest domicili o lloc?

c) Tindrà en compte l'Administració les al·legacions efectuades pel senyor López? Podria haver al·legat alguna altra cosa si se li hagués practicat per correu en les mateixes circumstàncies?

d) Prosperaran les al·legacions efectuades pel senyor Jiménez?

e) Tindrà en compte l'Administració les al·legacions efectuades pel senyor Pérez?

2. La senyora Suárez és propietària d'una botiga de roba a Conca, i l'1 de setembre d'aquest any ha rebut dels òrgans de gestió de l'Administració tributària una comunicació de l'inici d'un procediment de comprovació limitada en relació amb els seus rendiments d'activitat econòmica per l'IRPF de l'any anterior. En el curs d'aquest procediment de comprovació, la discussió se centra principalment en una sèrie de deduccions per inversions que ha fet la senyora Suárez i amb les quals l'Administració tributària no hi està d'acord.

a) En relació amb les deduccions fetes per la senyora Suárez i que ara són objecte de discussió, a qui li correspon la càrrega de la prova?

b) De quines formes es pot complir la càrrega de la prova per part de la senyora Suárez?

c) Quins són els mitjans de prova principals en els procediments d'aplicació dels tributs?

d) Per a aquest supòsit concret en què es comprova l'activitat empresarial de la senyora Suárez, quin és el mitjà de prova més idoni?

e) Una vegada finalitzat el procediment de comprovació limitada, l'Administració notifica a la senyora Suárez una resolució que conté una liquidació provisional en què es regularitza la seva situació tributària, com a conseqüència de la comprovació feta. Una vegada examinada per la senyora Suárez la resolució, observa que no se li ha notificat al seu domicili, sinó a la botiga de roba, i que no té la motivació suficient. És correcta la notificació efectuada a la senyora Suárez?

f) Quins efectes té la falta de motivació de la resolució?

g) Els òrgans de gestió poden comprovar de nou l'activitat empresarial de la Sra. Suárez, una vegada dictada la resolució que posa fi al procediment de comprovació limitada?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. D'acord amb el que preveu la LGT, la liquidació tributària...
 - a) es produeix necessàriament en tots els deutes tributaris.
 - b) és impugnoble únicament si és definitiva.
 - c) Cap de les dues afirmacions anteriors és certa.

2. La liquidació tributària...
 - a) és una manifestació unilateral de voluntat de l'ens públic.
 - b) la poden dur a terme els mateixos subjectes passius.
 - c) Totes dues són certes.

3. El termini màxim de durada dels procediments tributaris...
 - a) sempre és de sis mesos.
 - b) com a norma general, és de sis mesos.
 - c) com a norma general, és de tres mesos.

4. Les notificacions tributàries, quan el procediment s'inicia a instància de part, es practiquen en...
 - a) el domicili fiscal de l'obligat tributari.
 - b) el lloc assenyalat per l'obligat o, si no n'hi ha, en el seu domicili fiscal.
 - c) el lloc que triï l'òrgan administratiu.

5. Respecte a la quota anual de l'impost sobre béns immobles, es pot afirmar...
 - a) que s'ha de notificar de forma individual a cada contribuent.
 - b) que només es notifica quan s'inicia una revisió cadastral.
 - c) que és possible prescindir de la seva notificació individual en determinats supòsits.

6. Si una persona rep a la seva bústia personal de correu electrònic una notificació d'una liquidació provisional d'un ajuntament, que coneix aquesta adreça perquè és usuari d'una biblioteca municipal,...
 - a) es considera que ha estat incorrectament practicada.
 - b) s'entén practicada al cap de deu dies naturals sense que s'accedeixi al seu contingut.
 - c) s'entén practicada quan s'accedeixi al seu contingut.

7. En la regulació de la LGT, la denúncia tributària...
 - a) és una manera indirecta d'inici del procediment inspector.
 - b) converteix el denunciant en part interessada en el procediment.
 - c) preserva l'anonimat del denunciant.

8. L'incompliment del termini màxim de durada dels procediments tributaris...
 - a) determina la caducitat del procediment.
 - b) determina la caducitat del procediment, però no impedeix que se'n pugui iniciar un de nou en el futur.
 - c) no determina necessàriament la caducitat del procediment.

9. El silenci administratiu...
 - a) no té virtualitat en l'àmbit tributari, atès que la falta de resolució té com a efecte normal la caducitat.
 - b) no té virtualitat en l'àmbit tributari, perquè s'imposa a l'Administració tributària el deure de resoldre.
 - c) es regula en cada procediment tributari de manera específica.

10. Les presumpcions que no admeten prova en contra (*iuris et de iure*), en l'àmbit tributari...
 - a) han d'estar establertes per llei.
 - b) poden estar establertes per una norma reglamentària.
 - c) poden estar establertes indistintament per normes legals o reglamentàries.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1.

a) D'acord amb l'article 102.2 LGT, la notificació de la liquidació ha de contenir la identificació dels obligats tributaris; els elements determinants de la quantia del deute tributari; la motivació d'aquestes quan no s'ajustin a les dades consignades per l'obligat tributari o a l'aplicació o interpretació de la normativa realitzada per aquest, amb expressió dels fets i elements essencials que les originin, i dels fonaments de dret; els mitjans d'impugnació que es puguin exercir amb expressió dels terminis i òrgans davant els quals s'han s'interposar; el lloc, el termini i la forma en què s'ha d'ingressar el deute tributari, i, finalment, el seu caràcter provisional o definitiu.

D'altra banda, segons el que es desprèn de l'article 41.1 LPACAP, els requisits que s'han d'observar quant a la recepció de la notificació, són, d'una banda, el contingut de l'acte notificat (serien els elements essencials de la liquidació); d'altra banda, la data de la recepció, i, finalment, la identitat de qui rep la notificació (DNI i signatura).

b) Segons l'article 112 LGT, en tots dos casos seria procedent la notificació per compareixença mitjançant la citació per anuncis.

Aquest precepte preveu que, després de l'intent de notificació dues vegades al domicili fiscal o en el lloc designat sense que es pugui practicar a l'interessat o el seu representant, per una causa no imputable a l'Administració, se'ls citarà mitjançant la inserció d'anuncis en el butlletí oficial corresponent o a la seu electrònica, per a ser notificats per compareixença en un termini màxim de quinze dies a partir de l'endemà de la publicació de l'anunci.

Així mateix, es preveu la publicació en els llocs destinats a aquest efecte en les delegacions i administracions corresponents a l'últim domicili conegut. Si hi compareix l'interessat o el seu representant, es practica una notificació individual personal, encara que practicada davant el mateix òrgan que l'ordena. Si l'interessat o el seu representant no hi compareixen, es considera produïda la notificació des de l'endemà de la finalització del termini per a comparèixer.

Els dos intents infructuosos poden ser deguts a qualsevol altre motiu que impossibiliti dur a terme la notificació per causes no imputables a l'Administració (com pot ser l'absència de l'interessat, el seu representant o un tercer al domicili del primer, o la negativa d'un tercer a fer-se càrrec d'aquesta). En cas que el destinatari consti com a desconegut en el domicili o lloc, n'hi ha prou amb un sol intent.

Ara bé, només és procedent aquest tipus de notificació quan s'ha intentat practicar la notificació sense èxit, almenys dues vegades, al domicili de l'obligat tributari o el seu representant, o bé en el lloc designat per ells.

Aquest tipus de notificació pot semblar que vulnera el principi de seguretat jurídica, però es fa així perquè no es paralitzi eternament l'actuació administrativa. A més, s'han de recollir en l'expedient les circumstàncies dels intents de notificació.

c) El senyor López al·lega que no va rebre el fax que li va enviar la inspecció. Com que el fax no és un mitjà considerat vàlid per a practicar notificacions, la notificació s'entén que no ha estat practicada, ja que no hi ha cap manera d'acreditar la recepció o no d'aquesta.

Si se li ha practicat per correu el mitjà triat seria vàlid, però cal veure què passa amb el lloc on es practica la notificació. Com que és un procediment iniciat d'ofici, l'Administració pot triar el centre de treball com a lloc per a la pràctica de la notificació (art. 110.2 LGT).

Ara bé, cal plantejar-se si és vàlida la recepció. Com que el lloc de recepció no és el domicili fiscal ni el lloc designat pel destinatari, la secretària no és una persona legitimada per a rebre les notificacions (art. 111.1 LGT). Seria vàlida, en canvi, si l'hagués rebut ell mateix.

d) El senyor Jiménez al·lega que el porter no li lliura la notificació. Aquest motiu no prosperaria, ja que en matèria de notificació regeix el principi de la recepció i no el principi del coneixement de l'acte notificat, per a evitar que es paralitzi l'actuació administrativa.

El que sí que pot fer el senyor Jiménez és reclamar en la via privada responsabilitats al porter per no lliurar-li la notificació. Ara bé, cal plantejar-se si la recepció de la notificació per part del porter era correcta o no. Com que es tracta de l'edifici on el senyor Jiménez té el domicili fiscal, la recepció és vàlida.

e) El senyor Pérez al·lega que no ha rebut cap notificació. Com que es va intentar dues vegades sense èxit la pràctica de la notificació al seu domicili, se suposa que l'Administració li haurà notificat per compareixença (art. 112.1 LGT).

Si s'ha fet així, la notificació ha estat correctament practicada i no

prosperaran les al·legacions del senyor Pérez en la seva defensa.

2.

a) La prova en matèria tributària es regeix pels articles 105 a 108 LGT, que estableixen les normes sobre prova i valoració de proves vàlides per a tots els procediments d'aplicació dels tributs, incloent-hi el procediment de comprovació limitada de l'article 136 LGT. La prova en matèria tributària pot recaure sobre la verificació d'un fet que pot donar lloc a una obligació tributària o sobre qualsevol aspecte que incideixi sobre la quantificació d'una obligació tributària (com és el cas de la senyora Suárez), o sobre l'atribució d'una obligació tributària a un subjecte de dret determinat.

Respecte a la càrrega de la prova, en l'àmbit tributari es respecta el criteri general existent en l'ordenament jurídic, és a dir, el que pretengui fer valer el seu dret haurà de provar els fets normalment constitutius d'aquest. Correspon a l'Administració tributària provar la realització del fet imposable i altres pressupòsits de fet de les obligacions tributàries, la mesura o dimensió de la magnitud que s'adopti com a base imposable o elements de quantificació dels deutes tributaris, i les circumstàncies determinants de l'atribució del fet imposable i altres pressupòsits de fet a l'obligat. Mentre, la càrrega de la prova recau en l'obligat tributari quan aquest invoqui els fets o, com en el cas que ens ocupa, l'existència d'unes despeses deduïbles (resolució del TEAC de 7 de febrer de 2003).

En suma, correspon a l'Administració tributària la prova de les circumstàncies que determinen l'obligació de tributar o una tributació més elevada, i a l'interessat la prova de les circumstàncies que exceptuen o minoren aquesta tributació.

b) La senyora Suárez pot aportar directament els mitjans de prova que acreditin el dret a deduir una sèrie de despeses, o bé acudir a la possibilitat que recull l'article 105.2 LGT, de designar de manera concreta i en defensa dels seus drets els elements de prova en poder de l'Administració tributària. Atès que és la mateixa Administració l'encarregada de dirigir i impulsar el procediment, n'hi pot haver prou que la senyora Suárez designi els elements de prova que estiguin en poder de l'Administració.

Com que l'article 105.2 de la LGT conté una referència genèrica a l'Administració tributària, cal plantejar-se si l'obligat tributari compleix l'obligació de designar els mitjans de prova que estan en poder d'una altra Administració diferent de la que està arbitrant el procediment de comprovació limitada, mitjançant les vies de cooperació i col·laboració oportunes entre administracions. Davant el tenor literal d'aquest precepte, no sembla que hi hagi problemes per a admetre aquesta possibilitat.

c) Els mitjans de prova principals en els procediments tributaris, segons l'article 106 LGT, són els que recull la Llei 1/2000, de 7 de gener, d'enjudiciament civil, tret que la llei estableixi una altra cosa. La utilització dels mitjans de prova especificats en les normes civils no es pot traslladar sense més ni més als procediments d'aplicació dels tributs, sinó que s'hauran d'adaptar a les singularitats de la matèria tributària.

Així doncs, no hi ha cap limitació quant als mitjans de prova, que, en principi, són tots els admesos en dret. Només hi haurà proves taxades quan ho estableixi la llei de cada tribut. I diem en principi perquè, ateses les característiques dels procediments d'aplicació dels tributs, no escau l'interrogatori de testimonis o el reconeixement judicial.

A manera de síntesi, els mitjans de prova principals que actuen en l'àmbit dels procediments d'aplicació dels tributs són els següents:

- Els documents públics, i en particular les diligències i actes d'inspecció, que tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que motiven la seva formalització, tret que s'acrediti el contrari.
- Els documents privats que no encaixen en els anteriors, i el seu valor probatori depèn dels altres elements demostratius. El document públic fa prova de la data i del fet que motiva el seu atorgament enfront de tots, mentre que el privat solament fa prova enfront de tercers en els supòsits que recull l'article 1227 del CC. En aquest apartat cal incloure-hi les factures i els documents substitutius, llibres i registres comptables, amb unes regles concretes respecte de la seva valoració.
- Dictamen de perits o prova pericial, com passa en la taxació pericial contradictòria.
- L'interrogatori de les parts quan declaració per la qual una persona reconeix com a veritable un fet imposable, tenia cabuda en la LGT anterior de 1963 dins de la confessió

(art. 117). La nova LGT no es refereix a la confessió; per tant, en aquest sentit actua la remissió de la Llei d'enjudiciament civil.

d) En la pregunta anterior hem indicat que no hi ha cap limitació en matèria de mitjans de prova, excepte en els casos en què la llei ho estableixi. En concret, l'article 106.3 LGT estableix que "les despeses deduïbles i les deduccions que es practiquin, quan estiguin originades per operacions realitzades per empresaris o professionals s'han de justificar, de forma prioritària, mitjançant una factura lliurada per l'empresari o professional que hagi realitzat l'operació corresponent o mitjançant un document substitutiu emès en ocasió de la seva realització que compleixin en ambdós supòsits els requisits assenyalats en la normativa tributària".

D'aquesta manera es recull una limitació als mitjans de prova, però res no impedeix que s'utilitzin altres mitjans de prova, ni que aquests documents prevalguin sobre altres mitjans de prova. En aquest sentit, és interessant la consulta vinculant de la DGT de 27 d'octubre de 2004 (V0233-04), en què es dona resposta a la forma de provar la deducció de determinades despeses en relació amb una activitat empresarial.

Així mateix, l'Administració pot fer les actuacions que consideri oportunes amb vista a la verificació de la factura i, si escau, provar-ne la falsedat. Per a això haurà d'acudir a l'exercici de facultats pròpies del procediment de comprovació limitada.

e) La LGT regula les notificacions tributàries en els articles 109 a 112. L'article 110 es refereix al lloc per a la pràctica de les notificacions, diferenciant entre els procediments iniciats d'ofici i els iniciats a instància de part. En aquests últims, la notificació es practica en el lloc assenyalat a aquest efecte per l'obligat tributari o el seu representant o, si no n'hi ha, en el domicili fiscal de l'un o de l'altre.

En els procediments iniciats d'ofici, com és el cas del procediment de comprovació limitada que s'ha iniciat enfront de la senyora Suárez, la notificació s'ha de practicar al domicili fiscal de l'obligat tributari o el seu representant, en el centre de treball, en el lloc on es dugui a terme l'activitat econòmica o en qualsevol altre d'adequat a aquest fi. El legislador no estableix una relació dels llocs per a efectuar les notificacions en els procediments iniciats d'ofici, per la qual cosa la notificació realitzada a la botiga de roba a la senyora Suárez és vàlida.

La LGT vigent millora la fórmula difusa de la LGT anterior, que en l'article 105.4 establia que "la notificació s'ha de practicar en el domicili o el lloc assenyalat a aquest efecte per l'interessat o el seu representant. Quan això no sigui possible, en qualsevol lloc adequat a aquest efecte...". S'entenia que aquest precepte recollia un escalonament de llocs de notificació, en primer lloc cal atènyer-se al que aquest designi i en segon lloc al domicili fiscal, la qual cosa dona lloc a una variada jurisprudència (vegeu, entre altres, les sentències del TS de 9 i 10 de febrer de 1998).

f) La resolució administrativa que posa fi al procediment de comprovació limitada iniciat enfront de la senyora Suárez ha de contenir, segons el que estableix l'article 139.2 LGT, almenys, el contingut següent:

- L'obligació tributària o elements d'aquesta i àmbit temporal objecte de la comprovació.
- Especificació de les actuacions concretes dutes a terme.
- Relació de fets i fonaments de dret que motivin la resolució.
- Liquidació provisional o, si escau, manifestació expressa que no escau regularitzar la situació tributària com a conseqüència de la comprovació realitzada.

L'exigència de motivació dels actes de l'Administració tributària actua com una garantia dels obligats tributaris, i n'assegura la legitimitat. La falta de motivació o una motivació insuficient quan aquesta és obligatòria afecta la validesa de l'acte.

En suma, la resolució que posa fi al procediment de comprovació limitada iniciat enfront de la senyora Suárez i en virtut de la qual es regularitza la seva situació tributària ha d'estar suficientment motivada. L'Administració no es pot limitar a un simple esment dels elements determinants del deute tributari, sinó que ha d'explicar les divergències oposades entre les dades facilitades per la senyora Suárez i les comprovacions realitzades. Són diverses les sentències de tribunals de justícia de les comunitats autònomes que anul·len per insuficiència de motivació les liquidacions provisionals mecanitzades que en molts casos han fet els òrgans de gestió (per totes, la STSJ de Múrcia de 31 de maig de 2003). També el TS s'hi ha pronunciat, en la Sentència de 9 de juny de 2003 i de 15 de juliol de 2004. En la primera d'aquestes dues sentències es pot llegir que la motivació no ha de ser exhaustiva, però sí suficient per a no causar indefensió a l'interessat.

g) La liquidació practicada en un procediment de comprovació limitada és una liquidació provisional amb el que això representa. És possible la seva rectificació mitjançant un altre procediment en el termini de prescripció. Ara bé, aquesta rectificació té uns límits, ja que segons l'article 140 LGT, l'Administració no pot efectuar una nova regularització (mitjançant

una nova comprovació limitada o una inspecció) en relació amb l'objecte ja comprovat (IRPF de l'any anterior, en relació amb els rendiments d'activitat econòmica de la senyora Suárez).

No obstant això, hi ha una excepció i és que si en un procediment de comprovació limitada o inspecció posterior en relació amb un altre objecte o altres subjectes es descobreixen nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les realitzades i especificades en aquesta resolució, es pot de nou comprovar.

D'aquesta manera, adquireix especial importància, tant per a l'obligat com per a l'Administració, que es recullin en les diligències totes les actuacions realitzades i que la resolució sigui clara sobre aquest tema. Es pretén evitar que l'Administració pugui modificar el resultat d'una comprovació limitada sense acudir a un procediment especial de revisió.

Les liquidacions provisionals derivades d'un procediment de comprovació limitada es troben a mig camí entre les provisionals en sentit estricte i les definitives nascudes d'un procediment d'inspecció amb comprovació total i acabada. Aquestes liquidacions tenen un efecte preclusiu limitat.

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. a

3. b

4. b

5. c

6. a

7. c

8. c

9. c

10. a