Aspectes generals

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00235497

Temps de lectura i comprensió: **4 hores**

UOC
Universitat Oberta de Catalunya

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars del copyright.

Índex

Introducció..... 5

Objectius..... 6

1. L'aplicació dels tributs..... 7

2. Concepte de *procediment tributari*. Classes..... 9
2.1. Concepte de *procediment administratiu*..... 9
2.2. Concepte de *procediment tributari*..... 10
2.3. Classes de procediments tributaris 11

3. Fonts normatives. Evolució legislativa..... 13
3.1. Regulació dels procediments tributaris 13
3.2. Evolució legislativa 14
3.3. Tendències de l'aplicació moderna dels tributs 17

4. Principis generals de l'aplicació dels tributs..... 19
4.1. El deure d'informació i assistència als obligats tributaris 19
4.1.1. Configuració del deure administratiu. Concepte d'informació i assistència 19
4.1.2. Fonament i contingut de les actuacions 20
4.1.3. L'exoneració de responsabilitat per infracció tributària 21
4.1.4. Les consultes tributàries escrites 22
4.1.5. El Consell per a la Defensa del Contribuent 25
4.2. La col·laboració social en l'aplicació dels tributs 26
4.3. El deure de col·laboració amb l'Administració Tributària 26
4.4. El caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària. 28
4.5. L'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari 30

5. Normes comunes sobre actuacions i procediments..... 33
5.1. Especialitats dels procediments tributaris 33
5.1.1. Inici 33
5.1.2. Desenvolupament 33
5.1.3. Finalització 34
5.2. Les liquidacions tributàries 35
5.2.1. Concepte de *liquidació*..... 36
5.2.2. Classes de liquidacions 38
5.2.3. Notificació de les liquidacions 39
5.3. El deure de resoldre i els terminis de resolució 41

5.4. La prova en els procediments tributaris 43
5.4.1. Càrrega de la prova 43
5.4.2. Mitjans i valoració de la prova 43
5.4.3. Valor probatori de les diligències, les declaracions i les manifestacions de l'obligat tributari 45
5.4.4. Valor probatori dels registres públics i de les presumpcions 46
5.5. Les notificacions tributàries 47
5.5.1. Mitjans per a la pràctica de les notificacions 47
5.5.2. Termini i lloc per a practicar les notificacions 48
5.5.3. La recepció i el rebuig de la notificació 49
5.5.4. Notificació per compareixença. Notificacions defectuoses i la convalidació 52
5.5.5. Notificacions electròniques 54
5.6. Altres normes comunes 57
5.6.1. Entrada al domicili dels obligats tributaris 57
5.6.2. La denúncia pública 57
5.6.3. Potestats i funcions de comprovació i investigació 58

Activitats..... 61

Exercicis d'autoavaluació..... 61

Solucionari..... 63

Introducció

Quan l'Administració Tributària exerceix les seves potestats, cada una es manifesta en el procediment corresponent, conformat per una sèrie d'actes relacionats encaminats a aconseguir una finalitat comuna que bé pot ser la de gestionar, la d'inspeccionar i recaptar els tributs, la de sancionar la comissió d'infraccions tributàries o la de revisar els actes tributaris.

Els procediments tributaris són procediments administratius perquè estan desenvolupats per una Administració pública, la tributària, però especials quant a la matèria. I per això es regeixin per una normativa pròpia, si bé la normativa administrativa general és d'aplicació supletòria.

En el sistema actual d'aplicació dels tributs, correspon a l'obligat tributari el compliment d'un bon nombre d'obligacions, especialment de caràcter formal. Per aquesta raó s'articulen les figures següents per a una aplicació correcta dels tributs, que adquireixen en l'actualitat un relleu especial: el deure de l'Administració tributària d'informar i d'assistir a l'obligat tributari en l'exercici dels drets i en l'acompliment de les obligacions, el deure de col·laboració amb l'Administració, la col·laboració social en l'aplicació dels tributs i l'ús de les tecnologies de la informació.

D'altra banda, en el desenvolupament dels procediments tributaris, o d'alguns d'ells, en són qüestions comunes, que es conceben com a garantia de l'obligat tributari, les següents: el règim jurídic de la liquidació com a acte tributari més important, el termini de durada del procediment, l'obligació de resoldre, la notificació dels actes tributaris o la prova. Per la qual cosa convé conèixer les conseqüències que la inobservança o un compliment defectuós d'aquestes qüestions provoquen en el desenvolupament dels procediments i la posició de l'obligat tributari.

Finalment, destaca el tema de la liquidació, com a acte administratiu de quantificació d'un deute tributari, que distingeix entre les liquidacions provisionals i les definitives, segons si l'Administració les pot revisar de nou des de la potestat d'investigació i de comprovació.

Objectius

Els objectius principals per a assolir amb l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

1. Delimitar les classes i la finalitat de cada un dels procediments tributaris.

2. Comprendre l'evolució legislativa i les fonts reguladores.

3. Assimilar el contingut del deure d'informació i d'assistència als obligats tributaris.

4. Individualitzar els supòsits que permeten plantejar una consulta i concretar els efectes de vinculació que es produeixen.

5. Identificar l'objecte i els límits del deure de col·laboració amb l'Administració tributària.

6. Entendre el fonament de la col·laboració social en l'aplicació dels tributs.

7. Conèixer l'abast del caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària.

8. Distingir les implicacions de la utilització de les noves tecnologies en l'Administració tributària.

9. Comprendre el concepte, el contingut i les classes de liquidacions tributàries.

10. Determinar el termini de durada dels procediments tributaris i les conseqüències de l'obligació de resoldre.

11. Dominar el règim de les notificacions tributàries.

12. Entendre els mitjans de prova i la valoració en matèria tributària.

1. L'aplicació dels tributs

L'**aplicació dels tributs** es pot definir com la manera en què es fan efectius els drets i les obligacions derivats de la relació juridicotributària.

Això és, qui determina i com, el deute tributari, com s'exigeix, com es controla el compliment i com reacciona l'Administració davant de l'incompliment.

Aquesta aplicació dels tributs comprèn[1]:

(1)Article 83 LGT

- Les activitats administratives d'informació i d'assistència als obligats tributaris.
- Les actuacions de gestió.
- Les actuacions de recaptació.
- Les actuacions d'inspecció.
- Les actuacions dels obligats tributaris en l'exercici dels seus drets o en el compliment de les obligacions tributàries.
- Les activitats administratives i les actuacions dels obligats tributaris en el marc de l'assistència mútua.

En conseqüència, l'aplicació dels tributs està integrada tant per actuacions administratives com per actuacions dels obligats tributaris.

L'aplicació dels tributs

En la LGT de 1963, l'equivalent al concepte d'aplicació dels tributs era el de gestió tributària.

L'aplicació dels tributs es desenvolupa a través de **procediments administratius**. En concret, a través dels procediments de gestió, d'inspecció i de recaptació[2].

(2)Article 83.3 LGT

Procediments per a l'aplicació dels tributs

Dit d'una altra manera, les vies procedimentals per les quals l'Administració fa efectiva la prestació tributària són els procediments que la LGT denomina d'aplicació dels tributs en el Títol III (articles 83 a 180). Al si d'aquests procediments no solament es produiran actuacions administratives, sinó també dels obligats tributaris.

En tot cas, **queden al marge** de l'aplicació dels tributs les actuacions de resolució de les reclamacions economicoadministratives[3]. I, tot i que no s'hi recull de manera expressa, sembla que també queden fora d'aquest àmbit el procediment sancionador i la resta de procediments de revisió.

(3)Article 83.2 LGT

D'altra banda, la **competència territorial**[4] en matèria de l'aplicació dels tributs s'atribueix a l'òrgan que determini l'Administració Tributària competent amb una disposició publicada al butlletí oficial corresponent. Si no ocorre així, s'atribueix a l'òrgan funcional inferior en l'àmbit territorial del qual s'ubiqui el domicili fiscal de l'obligat tributari.

(4)Article 84 LGT

2. Concepte de *procediment tributari*. Classes

2.1. Concepte de *procediment administratiu*

A grans trets, es pot descriure el **procediment administratiu**, segons l'Exposició de motius de l'anterior Llei de Procediment Administratiu, de 17 de juliol de 1958, com el "curs formal de la sèrie d'actes en el qual es concreta l'actuació administrativa per a la realització d'una finalitat".

El procediment consisteix, doncs, en una manera de combinar actes relacionats entre ells. Tanmateix, no totes les pluralitats d'actes constitueixen un procediment, sinó que cal que es presentin els tres **requisits** següents:

1) En primer lloc, cada un dels actes combinats conserva la individualitat.

2) En segon lloc, la connexió entre els actes ha de raure en la unitat d'efecte jurídic, ja que el que determina la unitat és l'efecte jurídic a què estan encaminats els actes del procediment (l'exercici d'una funció dirigida a la consecució de finalitats públiques).

3) I, finalment, els actes han d'estar vinculats causalment entre ells, de manera que cada un implica l'anterior i l'últim implica el grup anterior. D'altra banda, cada un d'aquests actes integrants del procediment ha de conservar la validesa per la influència dels uns sobre els altres.

D'aquesta idea inicial, deriven tres **caràcters** del procediment:

1) D'una banda, l'obligatorietat respecte a l'Administració, ja que la seva actuació ha de discórrer necessàriament pel curs establert del procediment per a ser legítima.

2) D'altra banda, aquesta obligatorietat, que suposa que l'activitat de l'Administració s'ha d'ajustar a aquest curs, converteix el procediment en garantia dels drets de l'administrat davant aquella.

3) I la darrera de les característiques del procediment, relacionada amb el seu caràcter de successió d'actes, consisteix en el fet que s'hi insereixen tant els actes de l'Administració com els dels administrats, cada un amb la seva trans-

cendència per a la resolució final, però conservant-ne la substantivitat jurídica pròpia. La qual cosa suposa que la validesa i l'eficàcia de cada un dels actes es determina singularment.

L'obligatorietat que l'Administració se sotmeti al procediment suposa que l'ordenament jurídic la vincula al principi de legalitat, o per ser més exactes, exigeix que l'actuació es desenvolupi "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho[5]".

(5)Article 103.1 CE

L'exigència de procediment

És a dir, el principi general de la submissió de l'actuació administrativa a les regles d'un procediment previ és, d'una banda, una conseqüència natural de la submissió de l'Administració a la llei i també de l'exigència del bon funcionament.

Però, d'altra banda, el procediment imposa una reflexió prèvia sobre la decisió que cal adoptar, amb la pràctica de proves i l'audiència de l'interessat, i generalment n'exigirà la motivació. L'establiment d'aquests tràmits, que han de ser observats necessàriament per l'Administració en actuar en front de particulars, en constitueix un mecanisme de defensa i de seguretat i alhora serveix per a assolir la realització efectiva de les finalitats públiques.

Així doncs, l'exigència de procediment es justifica no solament per motius de legalitat i eficàcia de l'Administració, sinó també com a garantia i participació del ciutadà.

Conseqüència d'aquest vessant del procediment administratiu com a curs formal garantidor de l'interès públic i dels drets dels particulars és que el procediment s'erigeix en requisit de l'acte o de l'actuació administrativa[6].

(6)Article 34.1 LPACAP

Així, la seva omissió total i absoluta pot arribar a produir la **nul·litat de ple dret** de l'acte dictat[7]. I tan transcendent és, que la Constitució espanyola estableix, a l'article 105.c), que la llei regularà el procediment a través del qual s'han de produir els actes administratius.

(7)Article 47.e LPACAP

Les normes procedimentals són considerades normes d'ordre públic per ser normes de Dret públic que garanteixen tant els drets dels administrats com l'interès públic, com ha manifestat el Tribunal Constitucional en la sentència de 8 de juny de 1981, a propòsit de la potestat sancionadora de l'Administració.

Constitución Española
Don Juan Carlos I.
Rey de España.
A todos los que la presente vieren y entendieren.
Sabed: que las Cortes han aprobado y el Pueblo español ratificado la siguiente Constitución.

Portada de la Constitució espanyola

2.2. Concepte de *procediment tributari*

Si ens centrem en l'àmbit tributari, hem d'indicar que per tal de satisfer el mandat constitucional[8] segons el qual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad

(8)Article 31.1 CE

que, en ningún caso, tendrà alcance confiscatorio", l'Administració tributària pot exercir una sèrie de **potestats**, cada unes de les quals es manifesta en el procediment corresponent. Per això en matèria tributària hi ha una pluralitat de procediments.

Un **procediment tributari** està constituït per una sèrie d'actes relacionats amb una finalitat comuna: gestionar, recaptar i inspeccionar els tributs, i també sancionar les infraccions tributàries i revisar els actes tributaris.

Les **parts** implicades en aquest procediment tributari són, d'una banda, l'Administració tributària, i de l'altra, un obligat tributari.

2.3. Classes de procediments tributaris

Els principals procediments tributaris són els següents:

1) En primer lloc, el deute tributari ha de ser quantificat dins del procediment de **gestió**, a través del sistema d'autoliquidació o de liquidació administrativa. Amb anterioritat a l'aprovació de la LGT de 2003 aquest procediment es denominava "*de liquidació*".

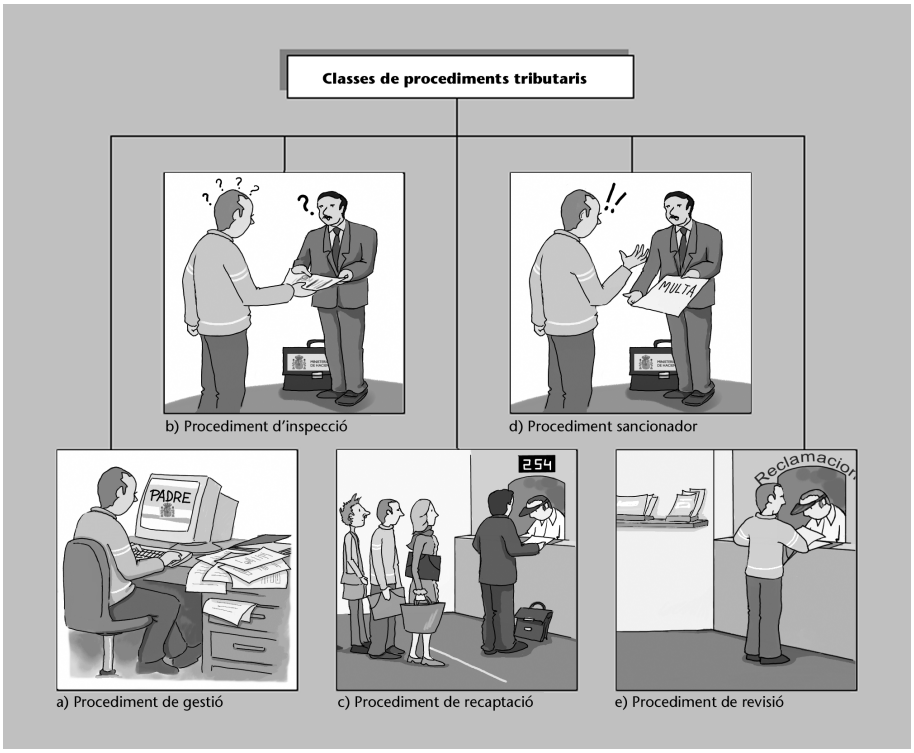
2) En segon lloc, si l'Administració detecta errors en el deute liquidat o si detecta que alguna cosa no s'ha declarat, comença el procediment d'**inspecció**, amb l'objectiu de regularitzar el deute no declarat o el que ha estat quantificat de manera incorrecta.

3) En tercer lloc, s'obre el procediment de **recaptació**, en el qual el deute ja quantificat ha de ser ingressat en el termini corresponent (període voluntari). En alguns casos determinats, si no s'ingressa en aquest termini, l'Administració exigeix de manera coactiva el pagament del deute.

4) En quart lloc, com a conseqüència del procés de regularització, es pot obrir un procediment **sancionador**, amb la finalitat d'imposar una sanció en el cas que s'hagi comès una infracció tributària. Aquest procediment es desenvolupa de manera separada dels procediments de gestió i d'inspecció, en els quals es descobreixen les infraccions.

5) Finalment, l'Administració d'ofici, en ocasions, o a instància de l'obligat tributari que no estigui d'acord amb l'actuació administrativa, poden començar un procediment de **revisió**. La manifestació principal ve donada per les reclamacions economicoadministratives. En aquests casos, s'aplica el principi de separació procedimental i orgànica entre les funcions d'aplicació del tribut i de resolució dels actes dictats en el seu curs.

Aquests són els principals procediments tributaris, però no els únics. Al seu torn, dins de cada un d'aquests procediments, se'n poden obrir d'altres, com ocorre amb el procediment de derivació de la responsabilitat, el procediment per decidir si s'admet el pagament en espècie, el procediment per a obtenir informació tributària de l'obligat tributari, etc.



3. Fonts normatives. Evolució legislativa

3.1. Regulació dels procediments tributaris

La **Llei general tributària** (**LGT**[9]) constitueix la disposició que estableix els principis bàsics i la normativa comuna de les institucions fonamentals del sistema tributari espanyol.

[9]Llei 58/2003, de 17 de desembre

En conseqüència, la Llei general tributària és la norma fonamental que regula els aspectes principals dels procediments tributaris.

En definitiva, els procediments tributaris són procediments administratius, però especials per la matèria. I per això en els articles 98 i següents de la LGT es recullen les especialitats que els procediments presenten respecte del procediment administratiu comú.

Novetats introduïdes per la LGT de 2003

Entre les novetats que recull aquesta norma en relació amb l'anterior LGT de 1963, es poden destacar les següents:

- S'estableix el caràcter vinculant per als òrgans i les entitats de l'Administracióencarregades de l'aplicació dels tributs de totes les consultes tributàries escrites.
- No s'exigiran interessos de demora quan l'Administració incompleixi els terminis màximsde resolució per causa imputable a aquesta, a partir del moment que aquest incompliment esprodueixi.
- En els ajornaments, els fraccionaments o la suspensió de deutes amb aval bancari,l'interès de demora exigible serà l'interès legal (sense incrementar-lo en un 25%, que ésla regla general).
- S'amplien els terminis per a pagar i recórrer. S'amplien en 15 dies els terminis per afer l'ingrés del deute en període voluntari. També s'amplia en 15 dies el termini per apresentar recursos i reclamacions, que queda fixat en un mes.
- S'amplien els supòsits en què escau el reemborsament del cost de les garanties is'estableix l'obligació d'abonar l'interès legal amb el reemborsament.
- S'incorpora una regulació detallada dels procediments d'aplicació dels tributs: gestiótributària, inspecció i recaptació.
- En el procediment d'inspecció s'introdueix la possibilitat de signar actes amb acord ensupòsits taxats, amb una reducció de la sanció del 50%.
- Es regula la utilització de tècniques i de mitjans electrònics, informàtics i telemàticsen els procediments tributaris.
- Es qualifiquen les infraccions segons la conducta de l'infractor (ocultació, anomaliescomptables, mitjans fraudulents) en lleus, greus i molt greus. S'estableixen criteris degraduació més clars a fi d'evitar la discrecionalitat administrativa a l'hora dequantificar les sanccions.

Es regula la utilització de tècniques i mitjans electrònics, informàtics telemàtics en els procediments tributaris.

- No s'exigeixen interessos de demora en els recursos per via administrativa contrasancions.
- S'aplica de forma retroactiva el règim sancionador més favorable.
- Es redueixen els recàrrecs del període executiu per a fomentar el compliment i es dotal'embargament de béns de més flexibilitat.
- Es crea un procediment de reclamació abreujat davant d'òrgans unipersonals per a supòsitsde quantia petita o de complexitat escassa.
- Es redueixen en un 25% les sancions quan s'ingressin en període voluntari senseinterposició de recurs.

La LGT ha estat objecte d'una important modificació parcial l'any 2015, a través de la **Llei 34/2015**, de 21 de setembre.

La LGT està desenvolupada per **reglaments generals**. Són els següents:

- Reglament general del règim sancionador tributari, aprovat pel RD 2063/2004, de 15 d'octubre (RGRST).
- Reglament general de revisió en via administrativa, aprovat pel RD/520/2005, de 13 de maig (RGRVA).
- Reglament general de recaptació, aprovat pel RD 939/2005, de 29 de juliol (RGR).
- Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat per RD 1065/2007, de 27 de juliol (RGGIT).

A més, les **lleis i els reglaments reguladors de cada tribut** poden establir alguna sanció específica en l'àmbit del tribut, i també regular alguna particularitat del procediment de gestió d'aquest impost.

Finalment, cal tenir en compte que la **normativa administrativa** és d'aplicació supletòria en matèria tributària, tal com disposa l'article 7.2 LGT. En el mateix sentit, la DA 1ª LPACAP estableix que les seves disposicions són d'aplicació supletòria en les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs i de la seva revisió en via administrativa, que es regulen per la seva normativa específica.

3.2. Evolució legislativa

El procediment de gestió o d'aplicació dels tributs ha evolucionat des de l'aprovació de la LGT el 1963 fins a l'estructura que presenta en l'actualitat, per l'aparició de noves tècniques en l'aplicació dels tributs.

D'un procediment liquidador en el qual els obligats exercien només un paper secundari o auxiliar respecte del de l'Administració, s'ha transformat en un procediment en el qual la **col·laboració de l'administrat** s'ha convertit en el pilar bàsic en l'aplicació dels tributs.

En el **sistema tradicional** d'aplicació dels tributs, la LGT de 1963 la concebia com una successió de procediments separats entre ells (seguint l'esquema del procés judicial).

El sistema tradicional d'aplicació dels tributs

En una primera fase, el procediment comença per la declaració tributària presentada pel subjecte passiu o per la investigació de l'Administració.

En una segona fase, una vegada que l'Administració coneix l'existència del fet imposable, per la declaració o per la investigació, emet un primer pronunciament sobre la quantia del tribut, practica una liquidació provisional sobre la base de les dades aportades en la declaració o les que ja obrin en poder de l'Administració. Aquesta liquidació, notificada al subjecte passiu, declara l'existència d'un deute tributari, en determina la quantia i la fa exigible. D'aquesta manera, el deute liquidat es recapta en període voluntari o bé en constrenyiment.

En una tercera fase, la Inspecció no solament comprova la veracitat de les dades declarades que han servit per a practicar la liquidació i facilita la prova dels fets imposables coneguts, sinó que també investiga l'existència de fets imposables o de circumstàncies no declarades. Es tracta d'una actuació auxiliar de la liquidació i la recaptació (desenvolupa, en paraules de Pérez Royo, una funció semblant a la de la investigació policial en el procés penal). La funció, com assenyala Martín Queralt, no consisteix només a obtenir-ne les dades, sinó també els mitjans de comprovació que les acreditessin, i que, en cas de recurs posterior, es poguessin fer servir com a mitjà de prova de la quantificació administrativa del tribut.

Finalment, els òrgans de gestió, a partir de les dades obtingudes en la comprovació i que ja es consideren fermes, poden dictar una liquidació definitiva, en la qual l'Administració es pronuncia sobre la quantia del tribut. La liquidació definitiva pot confirmar la provisional, si l'activitat comprovadora la troba ajustada a Dret; o bé la rectifica i en fixa la quantia definitiva del deute. També es notifica al subjecte passiu, se li n'exigeix el pagament i, llevat d'incompliment o recurs, tanca la intervenció administrativa en l'aplicació del tribut.

Així doncs, en l'esquema de la liquidació tradicional es dictava un acte de liquidació cas per cas, i calia la intervenció de l'Administració per tal de determinar la quantia del deute tributari: el subjecte passiu complia una funció molt limitada que es traduïa en la presentació de la declaració tributària; la resta de les funcions corresponien a l'Administració. Aquest sistema només es podia aplicar en un sistema tributari en què hi havia poques actuacions administratives.

Tanmateix, en el **sistema actual** d'aplicació dels tributs, en el qual es dicten un munt d'actes, és a dir, en què hi ha milers i milers de deutes per cada una de les figures impositives més importants, no es pot aplicar l'esquema que hem descrit.

En el nostre sistema actual d'aplicació dels tributs s'han produït les novetats següents respecte del sistema tradicional:

1) S'han generalitzat les autoliquidacions. La llei imposa a l'obligat tributari no solament el deure de declarar el fet imposable i les seves circumstàncies en les autoliquidacions, sinó també el de quantificar-hi en el mateix acte l'import del deute sobre la base dels elements de quantificació previstos en la llei, i també el deure d'ingressar-lo al Tresor en el moment de presentar la declaració, sense necessitat que l'Administració ho requereixi.

La generalització de les autoliquidacions

Amb el sistema d'autoliquidació, en un sol acte es reuneixen les operacions de declaració, liquidació i recaptació. A més, no es necessita cap intervenció administrativa prèvia a l'ingrés del tribut, en ser el subjecte el qui en calcula l'import quan es du a terme un fet imposable. Normalment, és el que succeirà, es consumarà l'aplicació del tribut amb la sola intervenció de l'obligat tributari quan l'Administració no actua en el termini de quatre anys en què prescriu el dret a liquidar el tribut.

La liquidació tradicional només té lloc en supòsits marginals: en primer lloc, en els tributs de contret previ i, en segon lloc, en els supòsits de comprovació o investigació en què es descobreixen irregularitats en les autoliquidacions o bé que aquestes no han tingut lloc. És per això que l'acte de liquidació ha quedat desplaçat del procediment de gestió.

Tècniques de gestió en massa

En un sistema com l'actual corresponen tècniques de gestió en massa (autoliquidacions i ingressos anticipats). Aquest mètode de gestió influeix tant en el paper que exerceixen els obligats tributaris com l'Administració tributària.

2) La intervenció administrativa, anteriorment de liquidació, es transforma progressivament en comprovació i control d'allò que el subjecte ha fet, i es desenvolupa després de la seva intervenció o perquè aquesta intervenció no s'ha produït en incomplir els deures tributaris.

3) Per la gestió en massa i la generalització de les autoliquidacions, es fa necessari comprovar i controlar el que han fet els subjectes: és per això que els òrgans de gestió ja no solament liquiden, sinó que han vist ampliades les seves facultats de comprovació.

4) Els òrgans d'inspecció han assumit funcions liquidadores –abans exercides només pels òrgans de gestió– per raons d'economia procedimental.

Les funcions liquidadores dels òrgans d'inspecció

L'article 141.g) LGT disposa que correspon a la inspecció "la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación".

En conseqüència, la inspecció comprova, investiga i liquida el tribut. Ja no exerceixen funcions de comprovació i liquidació òrgans diferents en fases del procediment diverses; ara la comprovació, i en el seu cas la investigació, corresponen al mateix òrgan que quantifica el deute, és a dir, a la inspecció.

5) En el sistema tradicional, el control administratiu subsegüent a la declaració era necessari i insuprimible. Actualment, al marge de la comprovació massiva dels òrgans de gestió, el control per part de la inspecció és eventual, no s'exigeix en tots els supòsits.

6) Per l'auge de la funció de control de l'Administració en recaure sobre l'obligat tributari la responsabilitat de quantificar el tribut, han adquirit una importància especial els deures de col·laboració amb l'Administració, no només del contribuent, sinó també de tercers.

Deures de col·laboració amb l'Administració

Sobre la base dels deures de col·laboració amb l'Administració, qualsevol persona està obligada a subministrar a l'Administració dades amb transcendència tributària obtingudes de les relacions econòmiques o professionals amb tercers, tot i que no afectin els tributs que hi recauen com a subjecte passiu: bé amb caràcter general o bé amb requeriment previ dels òrgans competents.

7) El concepte de gestió tributària passa a identificar-se en la LGT de 2003 amb una àrea concreta d'aplicació dels tributs: la recepció i el tractament de declaracions i autoliquidacions.

L'aplicació dels tributs en la LGT de 2003

Si deixem al marge els òrgans de recaptació, els òrgans a través dels quals es desenvolupen els procediments d'aplicació dels tributs (abans, òrgans de gestió) són els òrgans de gestió i els d'inspecció, ambdós amb les mateixes funcions de control i liquidació, com s'acaba d'assenyalar. Per la qual cosa és important determinar quan tenen competència els uns i els altres.

D'altra banda, els òrgans de recaptació han passat d'exercir les funcions en el sistema tradicional una vegada dictada la liquidació, a confondre's amb la gestió, ja que amb la presentació de les autoliquidacions es produeix l'ingrés del deute determinat. El que queda com a recaptació pròpiament dita és la fase executiva.

3.3. Tendències de l'aplicació moderna dels tributs

Les **tendències** de l'aplicació moderna dels tributs al nostre país giren al voltant dels eixos següents:

1) Sense oblidar el paper de control del compliment del deure de contribuir dels ciutadans, es potencia el paper assistencial de l'Administració tributària, com una Administració prestadora de serveis i ajut al contribuent.

2) La gestió tributària actual, per tant, tendeix a reprendre el paper liquidador de l'Administració. El 1978, l'Administració tributària disposava de ben pocs mitjans personals i materials, i les tecnologies de la informació encara no estaven desenvolupades. En canvi, avui els avenços en aquest tipus de tècniques permeten, no solament que l'Administració processi informació i controli, per tant, l'actuació del contribuent, sinó que pot descarregar-lo de deures, en la majoria dels casos massa complexos per al ciutadà mitjà.

S'han fet tres **passos** cap a aquesta nova concepció del paper de l'Administració en l'aplicació dels tributs:

1) La potenciació del deure d'informació i assistència a l'obligat tributari, sobretot des de la promulgació de la Llei de Drets i Garanties del Contribuent. L'Administració està obligada a orientar i ajudar l'obligat tributari en el compliment de les seves obligacions i l'exercici dels seus drets.

Actuacions d'informació i assistència als obligats tributaris

Alguns exemples són els programes d'ajuda per a la confecció de les declaracions (PADRE, etc.), les bases de dades d'informació bàsica (INFORMA), les campanyes divulgatives en mitjans de comunicació, la confecció d'autoliquidacions de l'IRPF per l'Agència Tributària (servei de citació prèvia, telefònic, etc.), la potenciació de l'ús de les declaracions telemàtiques, la possibilitat d'efectuar notificacions per via telemàtica, etc.

2) La comunicació de dades i devolució ràpida de l'IRPF. La Llei de l'IRPF de 1998 i el seu reglament preveien que l'Administració, amb la sol·licitud prèvia dels contribuents no obligats a declarar, procediria a realitzar els càlculs necessaris per a determinar la quantia de la devolució de l'IRPF (article 100 del Text refós de la LIRPF de 1998).

Les devolucions ràpides de l'IRPF

Tot i que la normativa es referia a les devolucions ràpides de l'IRPF com a simples càlculs, en realitat estàvem en presència de vertaderes liquidacions, malgrat que les normes n'impedien la impugnabilitat.

3) L'esborrany de declaració de l'IRPF. A partir de 2003, es preveu que els contribuents obligats a declarar podran sol·licitar a l'Administració que els remeti, a efectes informatius, un esborrany de declaració, sempre que obtinguin exclusivament unes rendes determinades (article 98 LIRPF).

Esborrany de declaració de l'IRPF

Quan el contribuent estigui d'acord amb l'esborrany de declaració, el podrà subscriure o confirmar-lo, acte que tindrà la consideració de declaració de l'impost.

Si el contribuent no hi està d'acord, haurà de presentar la declaració que consideri oportuna.

Quan l'Administració tributària manqui de la informació necessària per a l'elaboració de l'esborrany, posarà a disposició del contribuent les dades que puguin facilitar-li la confecció de la declaració de l'impost.

4. Principis generals de l'aplicació dels tributs

4.1. El deure d'informació i assistència als obligats tributaris

L'aplicació correcta del sistema tributari depèn en bona mesura del fet que els obligats tributaris, degudament informats i assistits, puguin complir les obligacions i exercir els seus drets.

Ja que és més fàcil per a un contribuent complir les seves obligacions tributàries quan està assistit i informat adequadament sobre l'abast d'aquestes, i exercir els seus drets quan en té un coneixement ple.

Aquesta informació i assistència als obligats tributaris sobre els drets i les obligacions es configura com un **deure** que incumbeix a l'Administració tributària[10] (deure que alhora constitueix un dret del ciutadà).

(10)Articles 85 LGT i 63 RGGIT

4.1.1. Configuració del deure administratiu. Concepte d'informació i assistència

En relació amb el **concepte** de les actuacions d'informació i assistència, tot i que la normativa no n'ofereix una definició, la doctrina n'ha proposat les següents:

Lectura recomanada

A.M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2004). *El deber de información yasistencia a los obligados tributarios*. València: Tirant lo Blanch.

1) Actuacions d'informació als obligats tributaris. Es poden definir com a actuacions d'informació desenvolupades per l'Administració tributària aquelles que pretenen orientar els obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions continguts en la normativa tributària, i també de la interpretació que en fa la mateixa Administració. Es tracta, per tant, d'actuacions d'orientació als obligats tributaris.

Referent a això, l'art. 63.3 RGGIT assenyala que en la contestació a les sol·licituds d'informació tributària, l'Administració comunicarà els criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària, sense que aquesta contestació pugui ser impugnada.

2) Actuacions d'assistència als obligats tributaris. Per la seva banda, les actuacions d'assistència oferides per l'Administració tributària són aquelles que coadjuven els obligats tributaris en el compliment de les seves obligacions tributàries formals o en l'exercici dels seus drets. Per tant, amb aquestes actua-

cions l'Administració no es limita a proporcionar una informació determinada com en el cas anterior, sinó que es tracta d'actuacions d'ajuda a l'obligat tributari.

4.1.2. Fonament i contingut de les actuacions

El **fonament** del deure d'informació i assistència als obligats tributaris rau en els principis següents:

1) El principi de seguretat jurídica. Una exigència derivada del principi constitucional de seguretat jurídica[11], en connexió amb el principi de confiança legítima en el compliment de les obligacions tributàries, és que els contribuents puguin preveure raonablement i amb claredat els efectes de caràcter tributari dels seus actes i negocis jurídics abans d'executar-los. Per a la qual cosa han de tenir un coneixement exacte de les seves obligacions i els seus drets, especialment quan no solament han de complir les normes, sinó també interpretar-les.

(11)Article 9.3 CE

2) El principi d'eficàcia de l'Administració. El deure de l'Administració de facilitar informació al contribuent es basa no solament en el principi de seguretat jurídica, sinó també en el principi d'eficàcia de l'Administració pública.

Per la seva banda, el fet d'haver de prestar assistència als obligats tributaris troba també en aquest principi d'eficàcia el seu fonament únic. Les actuacions d'ajuda al contribuent no tenen per fonament el principi de seguretat jurídica, sinó exclusivament l'esmentat principi d'eficàcia, concretament una de les seves manifestacions, això és, el principi d'Administració al servei dels ciutadans[12].

(12)Article 103 CE

Respecte al **contingut** de les actuacions d'informació i assistència, només les primeres estan relativament regulades per la LGT i el RGGIT, mentre que la normativa de les segones cal buscar-la en altres disposicions.

1) Actuacions d'informació als obligats tributaris

- Publicacions dels texts normatius vigents, de les contestacions a consultes i de lesresolucions economicoadministratives amb més transcendència i repercussió[13].

(13)Articles 86 LGT i 63 RGGIT

- Comunicacions a sectors econòmics determinats i actuacions d'informació a les oficinesobertes al públic i en les bases de dades[14]. En aquest sentit, novedosament s'assenyala que les actuacions d'informacióconsistents en la remissió de comunicacions, la consulta a bases de dades i la informacióbre els criteris administratius per a l'aplicació dels tributs, es podrà dur a terme ambtècniques informàtiques, electròniques i telemàtiques.

(14)Articles 87 LGT i 62 RGGIT

- Consultes tributàries escrites, que, com a norma general, passen a tenir efectesvinculants i produeixen l'exoneració de responsabilitat de qualsevol obligat tributari[15].

(15)Articles 88 i 89 LGT i 65 a 68 RGGIT

- Informació amb caràcter previ a l'adquisició o la transmissió de béns immobles (art. 90LGT), de caràcter vinculant durant un període de tres mesos[16].

(16)Articles 90 LGT i 69 RGGIT

- Acords previs de valoració[17], que estaven ja previstos en relació amb les operacions vinculades icircumscrits a l'àmbit de l'Impost sobre Societats.

(17)Article 91 LGT

- Informació a l'inici de les actuacions d'inspecció sobre la naturalesa i l'abastd'aquestes i dels drets i les obligacions en el curs d'aquestes actuacions[18].
  Les sol·licituds d'informació per escrit es contestaran en un termini màxim de tres mesos (art. 64.1 RGGIT), si bé la falta de contestació a aquest termini no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de sol·licitud (art. 63.3 RGGIT).

(18)Article 147.2 LGT

2) Actuacions d'assistència als obligats tributaris[19]

(19)Articles 77 i 78 RGGIT

- Emplenament de declaracions per l'Agència Tributària.
- Programes d'ajuda per a l'emplenament de declaracions.
- Determinació del deute tributari de l'IRPF per part de l'Administració tributària i devolució de l'impost.
- Presentació de declaracions telemàtiques.
- Interposició de recursos a través d'Internet.
- Sol·licitud, tramesa i accés a la informació en poder de l'Administració tributària.
- Confecció de l'esborrany de declaració de l'IRPF.

4.1.3. L'exoneració de responsabilitat per infracció tributària

Quant a l'exoneració de responsabilitat, la LGT es refereix al supòsit de diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries[20], que es produeix en concret, no ja només per una interpretació raonable de la norma, sinó també per l'adequació de la conducta de l'obligat tributari als criteris manifestats per l'Administració a les publicacions i comunicacions, així com al criteri contingut en la contestació a la consulta formulada per un altre contribuent quan hi hagi igualtat substancial de circumstàncies.

(20)Article 179.2.d) LGT

La LGT també exonera de responsabilitat per una "deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de las obligaciones tributarias[21]".

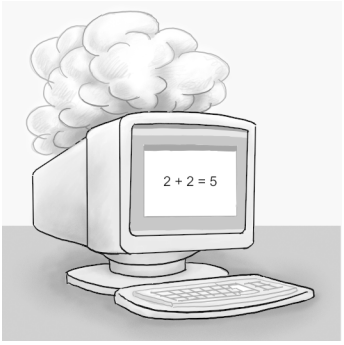
(21)Article 179.2.e) LGT

Al seu torn, el RGGIT assenyala que és d'aplicació l'exoneració de responsabilitats de l'art. 179.2 d) LGT en les actuacions d'informació i en les contestacions a les sol·licituds d'informació[22].

Abast de l'exoneració de responsabilitat

S'ha de precisar que aquesta exoneració de responsabilitat es limita a les infraccions, però no s'estén als interessos de demora ni als recàrrecs.

Tot i que alguns autors entenen que tampoc no s'haurien d'exigir ni els interessos de demora ni els recàrrecs, ja que l'endarreriment en el pagament ha estat causat per la mateixa Administració, bé per un canvi de criteri de l'Administració o bé per una informació o assistència defectuosa.



La LGT exonera de responsabilitat per deficiència tècnica dels programesinformàtics d'assistència.

(22)Article 63.3. RGGIT

4.1.4. Les consultes tributàries escrites

Les consultes tributàries escrites s'emmarquen en el deure d'informació i assistència als obligats tributaris, i estan regulades als articles 88 i 89 LGT i articles 65 a 68 RGGIT.

Els obligats tributaris poden formular consultes a l'Administració tributària respecte al règim, la classificació o qualificació tributària que en cada cas els correspongui.

L'objecte de les consultes tributàries

Per exemple, quin tipus impositiu d'IVA és l'aplicable a una operació determinada? És aplicable una exempció de l'IS a una societat determinada?

Per tant, l'objecte està centrat fonamentalment en aspectes materials, però també es pot ampliar als aspectes formals. D'altra banda, inclou tant qüestions de dret com qüestions de fet, en la mesura en què aquestes últimes solen implicar valoracions jurídiques.

És a dir, l'objecte de la consulta no es refereix únicament a la interpretació d'una norma tributària, sinó també a les circumstàncies fàctiques de cada cas individual, sobre les quals s'ha de pronunciar l'òrgan competent per tal de contestar la consulta. Ara bé, la consulta no pot ser plantejada en termes totalment abstractes o teòrics, sinó que ha d'estar referida a un cas concret. En canvi, sí que es podrà plantejar una consulta sobre fets futurs. Finalment, el fet que ja s'hagi presentat una consulta sobre una matèria determinada, no impedeix que es torni a presentar una altra sobre la mateixa matèria.

Quant al **termini** per a interposar-les, d'acord amb l'art. 88.2 LGT, les consultes tributàries escrites **s'han de formular** abans que acabi el termini establert per a l'exercici dels drets, la presentació de declaracions o autoliquidacions o el compliment d'altres obligacions tributàries.

Respecte a la **forma** de les consultes, s'han de formular per escrit, degudament documentades amb els antecedents i els dubtes suscitats i amb el contingut mínim detallat en l'art. 66.1 RGGIT. Correspon contestar-les a la Direcció General de Tributs. L'art. 66.5 RGGIT permet presentar consultes per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics i l'art. 66.6 RGGIT per mitjà de fax.

L'anterior LGT de 1963

En l'anterior LGT de 1963, les consultes tributàries escrites estaven regulades a l'article 107 LGT, precepte que va ser modificat pel legislador en dues ocasions, en les reformes parcials de 1985 i 1995.

Lectura recomanada

J. Zornoza Pérez (1991). "Las consultas a la Administración en la Ley general tributaria". A: Diversos autors. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para sureforma* (vol. II). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales

Si la sol·licitud no reuneix els requisits de contingut o d'acreditació de la representació, s'ha de requerir a l'obligat tributari perquè en el termini de 10 dies, a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, solucioni el defecte i, en cas de no atendre el requeriment, es té per desistit de la consulta, que serà arxivada (art. 66.7 RGGIT).

El **termini màxim per a contestar** les consultes tributàries escrites és de sis mesos[23] i durant la tramitació del procediment es pot requerir a l'obligat tributari la documentació o informació que s'entenguin necessàries per a la contestació (art. 67.1 RGGIT).

[23] Article 88.6 LGT

Diferenciació amb les consultes verbals

No té el mateix règim jurídic la consulta tributària escrita que la formulada als treballadors de l'Agència Tributària en les Delegacions i Administracions o per telèfon. Fonamentalment, en relació amb l'objecte, el termini i la vinculació.

Les consultes escrites contenen una **opinió de l'Administració**. És per això que no hi ha recurs directe contra aquestes consultes sense perjudici de la possibilitat d'impugnar els actes administratius dictats d'acord amb la contestació[24].

[24] Article 89.4 LGT

Quan la contestació a la consulta incorpori un canvi de criteri administratiu, l'Administració Tributària ha de motivar aquest canvi (article 68.1 RGGIT).

Es tracta, per tant, d'actuacions d'informació sobre els criteris interpretatius de l'Administració tributària a través d'un procediment escrit que els obligats tributaris poden sol·licitar. Per tant, no hi ha cap mena d'obligació de plantejar una consulta en cap cas.

En relació amb la **legitimació** necessària per a plantejar-les, hi ha consultes individuals que poden ser plantejades no només pel subjecte passiu, sinó per la resta d'obligats tributaris[25].

[25] Article 88.1 LGT

A més, hi ha consultes de caràcter col·lectiu, és a dir, relatives al conjunt d'afectats d'un determinat sector econòmic o social: les formulades per col·legis professionals, cambres oficials, organitzacions patronals, sindicats, associacions de consumidors, etc[26].

[26] Article 88.3 LGT

Potser el més característic de les consultes tributàries escrites sigui l'**efecte vinculant** que posseeix llur contestació. L'efecte vinculant consisteix en l'obligació de l'Administració d'ajustar la seva actuació als termes continguts en la seva pròpia contestació a la consulta.

L'efecte vinculant

En concret, els òrgans administratius que queden vinculats per la contestació són els encarregats de l'aplicació dels tributs (no vincula, doncs, els tribunals economicoadministratius). D'altra banda, cal remarcar que el caràcter vinculant de la resposta és per a l'Administració, per la qual cosa el consultant no està obligat a seguir-ne les pautes.

Si el consultant s'allunya dels criteris exposats en una contestació a una consulta vinculant, això no suposa l'aplicació automàtica de sancions tributàries. Finalment, s'ha d'assenyalar que els efectes de les consultes, tant els vinculants com els no vinculants, es produeixen des del moment de la contestació, i tant la presentació com la contestació no interrompen els terminis establerts en les normes per al compliment de les obligacions tributàries.

La vinculació s'estén a la resta dels obligats tributaris, ja que:

los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Article 89.1 LGT

No obstant això, segons l'art. 68.2 RGGIT, en el cas de consultes plantejades per les entitats abans esmentades, la contestació no té efectes vinculants per als membres o associats que en el moment de formular la consulta fossin objecte d'un procediment, recurs o reclamació economicadministrativa iniciat anteriorment i relacionat amb les qüestions plantejades en la consulta.

En les consultes no vinculants, els òrgans de gestió i d'inspecció no estan vinculats a liquidar d'acord amb el contingut de la contestació. Únicament eximeixen de responsabilitat per infracció tributària al consultant que va actuar d'acord amb el contingut de la contestació i a qualsevol contribuent que faci el mateix[27].

(27)Article 179.2.d) LGT

L'evolució legislativa de les consultes tributàries escrites

A la redacció originària de la LGT de 1963, totes les consultes tenien efecte vinculant per a l'Administració. Amb la reforma parcial de la LGT de 1985, el criteri va passar a ser el contrari: mancaven d'efectes vinculants, tret d'uns supòsits determinats. A partir de la reforma parcial de la LGT de 1995, continuen sense tenir efecte vinculant, però s'amplia el nombre de supòsits que sí que el tenen. La LGT de 2003 estableix l'efecte vinculant per a totes les consultes.

Perquè es produeixi l'efecte vinculant s'han de complir els **requisits** següents[28]:

(28)Article 89.1 LGT

- Que "no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso".
- Que la consulta s'hagi formulat en termini.
- Que "no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta".

No tenen efectes vinculants:

- Les consultes que no reuneixin els requisits anteriors.

- Les consultes que, tot i haver estat plantejades en termini, es refereixin a qüestionsrelacionades amb l'objecte o la tramitació d'un procediment, recurs o reclamació començatamb anterioritat a la seva formulació.

4.1.5. El Consell per a la Defensa del Contribuent

El Consell per a la Defensa del Contribuent ha estat creat com a institució d'assistència al ciutadà en les seves relacions amb la Hisenda Pública, pel RD 2458/1996, de 2 de desembre, i està integrat per experts en dret tributari. Actualment, es troba regulat pel RD 1676/2009, de 13 de novembre.

Les normes de regulació del procediment

Les normes sobre la regulació del procediment per a la formulació, tramitació i contestació de les queixes, reclamacions o suggeriments es contenen en la Resolució de la Secretaria d'Estat d'Hisenda de 14 de febrer de 1997.

Les funcions del Consell per a la Defensa del Contribuent

Les funcions del Consell per a la Defensa del Contribuent són les següents:

- Rebre les queixes, les reclamacions i els suggeriments dels ciutadans, relacionats amb els procediments tributaris, pels endarreriments, les desatencions o per qualsevol altre tipus d'actuació que s'observi en el funcionament de l'AEAT.
- Recollir la informació necessària a l'efecte de dur a terme els corresponents suggeriments per a l'adopció de les mesures que foren pertinents.
- Rebre les iniciatives o els suggeriments formulats pels ciutadans per a millorar la qualitat dels serveis.
- Elaborar propostes i informes per iniciativa pròpia en relació amb la funció genèrica de defensa del contribuent.
- Elaborar una memòria anual.
- Assessorar el Secretari d'Estat d'Hisenda en la resolució d'aquelles queixes, reclamacions i suggeriments formulats pels ciutadans, quan aquell ho sol·liciti.
- Proposar al Secretari d'Estat d'Hisenda les modificacions normatives que es considerin pertinents.

En relació amb el **règim jurídic** de les queixes, les reclamacions o els suggeriments, és important precisar que no tindran la consideració de recurs administratiu, i que la seva interposició no paralitzarà ni interromprà cap termini. Així mateix, les contestacions del Consell no seran susceptibles de recurs.

Composició del Consell

El Consell està format per setze vocals: vuit vocals representants de l'àmbit professional tributari i vuit vocals funcionaris del Ministeri d'Economia i Hisenda. El president del Consell per a la Defensa del Contribuent és una persona de prestigi reconegut en l'àmbit tributari amb deu anys d'experiència professional, com a mínim.

4.2. La col·laboració social en l'aplicació dels tributs

Les mesures en les què es pretén plasmar la col·laboració social entre els òrgans de la Hisenda Pública i els ciutadans s'instrumenten per acords de l'Administració tributària amb entitats, institucions i organismes representatius de sectors o interessos socials, laborals, empresarials o professionals.

La regulació en la LGT

La regulació en la LGT s'insereix a l'art. 92 LGT, dedicat a la "col·laboració social", precepte que és desenvolupat pels articles 79 a 81 RGGIT.

Quant al **contingut** de la col·laboració social, els aspectes sobre els quals aquesta es materialitza es poden sistematitzar en tres grups:

1) Un primer grup relatiu a estudis o informes relacionats amb l'elaboració i aplicació de disposicions generals.

2) Un segon grup que tendeix a incrementar la informació i capacitació dels ciutadans considerats col·lectivament:

a) Campanyes d'informació i difusió.

b) Simplificació del compliment de les obligacions tributàries.

3) I un tercer grup que pretén informar i oferir assistència als ciutadans considerats individualment, en el compliment de les obligacions tributàries, amb una autorització prèvia:

Les actuacions de col·laboració social

Aquestes actuacions de col·laboració social podran ser dutes a terme quan ho autoritzi l'Administració, per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics, com succeeix en el cas de la presentació de declaracions i la sol·licitud i l'obtenció de certificacions tributàries.

a) Assistència en l'elaboració d'autoliquidacions, declaracions i comunicacions i en el seu emplenament correcte.

b) Presentació i tramesa a l'Administració d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions o qualsevol altre document amb transcendència tributària.

c) Correcció de defectes.

d) Informació de l'estat de tramitació de devolucions i reembossaments.

e) Sol·licitud i obtenció de certificacions tributàries.

Formulari per a la declaració de la renda

4.3. El deure de col·laboració amb l'Administració Tributària

Es tracta del **deure d'informació** que la llei imposa no solament als subjectes passius, sinó també a tercers, els quals estan obligats a facilitar a l'Administració tributària les dades amb rellevància tributària que tinguin de les relacions econòmiques amb altres persones.

Interessa destacar la importància que en els sistemes moderns de gestió tributària adquireix la **possessió d'informació** per part de l'Administració com a instrument per a assegurar el control del compliment dels deures tributaris. La informació és, doncs, un dels béns protegits amb més intensitat en els actuals procediments d'aplicació dels tributs.

El **fonament** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària es basa en el deure de contribuir, contingut a l'article 31 CE i, de manera més concreta, en la necessitat de corregir a través del control de l'Administració el frau fiscal que comporta la distribució injusta de la càrrega tributària.

La regulació general

La regulació general del deure de col·laboració amb l'Administració tributària és als articles 93 a 95 LGT i el seu desenvolupament reglamentari es troba en els articles 30 a 58 RGGIT.

L'**àmbit subjectiu** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària és molt ampli. La LGT[29] es refereix a "las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas" i a les entitats sense personalitat jurídica de l'article 35.4 LGT.

[29]Article 93.1 LG

Respecte a l'**objecte** de la informació, la referència legal és també molt àmplia: tota mena de dades, informes o antecedents amb transcendència tributària, relacionats amb el compliment de les obligacions tributàries o deduïts de les relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones.

Lectura recomanada

G. Casado Ollero (1981). "La colaboración con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". *Hacienda Pública Española* (núm. 68).

Els **modes de compliment** del deure de col·laboració són dos: es distingeix entre informació "per subministrament" i "per captació". Exemple del primer cas és la declaració anual de retencions en l'IRPF. I quant al segon, els requeriments individuals d'informació a les entitats de crèdit. De manera específica, es regula aquest supòsit en la LGT, en relació amb els bancs i les entitats financeres i, al seu torn, l'article 57.1 RGGIT disposa que per a requerir directament a les entitats financeres la informació corresponent a moviments de comptes cal obtenir prèviament l'autorització de l'òrgan competent o bé el consentiment de l'obligat tributari.

El secret professional

La jurisprudència sol ser restrictiva en l'aplicació del secret professional com a límit davant els requeriments d'informació. Sobre això, es poden veure, entre altres, les STS de 3 de febrer de 2001 i de 7 de juny de 2003.

No obstant això, segons l'art. 68.2 RGGIT, en el cas de consultes plantejades per les entitats abans esmentades, la contestació no té efectes vinculants per als membres o associats que en el moment de formular la consulta fossin objecte d'un procediment, recurs o reclamació economicadministrativa iniciat anteriorment i relacionat amb les qüestions plantejades en la consulta.

Finalment, en relació amb els **límits** del deure de col·laboració, s'han d'assenyalar els següents: d'una banda, la no-aplicació del secret bancari; d'altra banda, el criteri de proporcionalitat que ha de presidir tota l'actuació administrativa en aquest àmbit; i finalment, la protecció del dret a la intimitat.

4.4. El caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària.

Les dades, els informes o els antecedents obtinguts per l'Administració tributària en el compliment de les seves funcions tenen **caràcter reservat** i només podran ser utilitzats per a l'aplicació efectiva dels tributs o recursos la gestió dels quals tingui encomanada i per a la imposició de les sancions que escaigui[30].

[30] Article 95.1 LGT

Aquestes dades amb transcendència tributària, com a regla general, **no poden ser cedides** o comunicades a tercers.

Això no obstant, com a excepció a l'esmentada regla, se'n **permet la cessió** o comunicació a tercers sempre que tingui com a finalitat la col·laboració amb determinats òrgans o institucions públiques, per a l'acompliment de les seves funcions.

Cessió de dades a tercers

Els supòsits en què es permet la cessió de dades a tercers són els següents:

- La col·laboració amb els òrgans jurisdiccionals i el Ministeri Fiscal en la investigacióo persecució de delictes que no siguin perseguibles únicament a instància d'una personaofesa.
- La col·laboració amb altres Administracions tributàries a efectes del complimentd'obligacions fiscals en l'àmbit de les competències.
- La col·laboració amb la Inspecció de Treball i Seguretat Social i amb les entitatsgestores i serveis comuns de la Seguretat Social en la lluita contra el frau en lacotització i recaptació de les quotes del sistema de Seguretat Social, i també enl'obtenció i el gaudi de prestacions a càrrec d'aquest sistema; així com per la determinació del nivell d'aportació de cada usuari en les prestacions del Sistema Nacional de Salud.
- La col·laboració amb les Administracions públiques per a la lluita contra el delictefiscal i contra el frau en l'obtenció o la percepció d'ajuts o subvencions a càrrec de fonspúblics o de la Unió Europea.
- La col·laboració amb les comissions parlamentàries d'investigació en el marc legalmentestablert.
- La protecció dels drets i interessos dels menors i els incapacitats pels òrgansjurisdiccionals o el Ministeri Fiscal.
- La col·laboració amb el Tribunal de Comptes en l'exercici de les funcions defiscalització de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.
- La col·laboració amb els jutges i tribunals per a l'execució de resolucions judicialsfermes. La sol·licitud judicial d'informació exigirà resolució expressa en la qual, ambponderació prèvia dels interessos públics i privats afectats en l'assumpte que es tracti iper haver-se exhaurit els altres mitjans o fonts de coneixement sobre l'existència de bénsi drets del deutor, es motivi la necessitat de demanar dades de l'Administració tributària.
- La col·laboració amb el Servei Executiu de la Comissió de Prevenció del Blanqueig deCapitals i Infraccions Monetàries, amb la Comissió de Vigilància d'Activitats deFinançament del Terrorisme i amb la Secretaria d'ambdues comissions, en l'exercici de lesfuncions respectives.

La persecució de delictes és un dels supòsits en els quals es permet la cessió de dades a tercers.

- La col·laboració amb òrgans o entitats de Dret públic encarregats de la recaptació de recursos públics no tributaris per a la identificació correcta dels obligats al pagament.
- La col·laboració amb les Administracions públiques per al desenvolupament de les funcions, amb autorització prèvia dels obligats tributaris a què es refereixin les dades subministrades.
- La col laboració amb la Intervenció General de l'Administració de l'Estat en l'exercici de les seves funcions de control de la gestió economicofinancera, el seguiment del dèficit públic, el control de subvencions i ajudes públiques i la lluita contra la morositat en les operacions comercials de les entitats del sector públic.
- La col laboració amb l'Oficina de Recuperació i Gestió d'Actius mitjançant la cessió de les dades, informes o antecedents necessaris per a la localització dels béns embargats o decomissats en un procés penal, prèvia acreditació d'aquesta circumstància.

En els casos excepcionals en què es permet la cessió o comunicació de dades amb transcendència tributària a tercers, la informació de caràcter tributari haurà de ser subministrada preferentment per mitjans **informàtics** o telemàtics[31]. L'article 58 RGGIT regula els requisits que han d'observar-se en la transmissió de dades amb transcendència tributària per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics per part de l'Administració tributària.

[31] Article 95.2 LGT

Quan les Administracions públiques puguin disposar de la informació per aquests mitjans, no podran exigir als interessats l'aportació de certificats de l'Administració tributària en relació amb la informació.

D'altra banda, quan es tracten dades personals, se n'ha de respectar la **confidencialitat** i cal fer-ne un ús correcte. En aquest sentit, la LGT estableix que:

> la Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.
>
> Article 95.3 LGT

En aquest sentit, les autoritats o els funcionaris que tinguin coneixement d'aquestes dades, informes o antecedents estaran obligats a mantenir el sigil més estricte i complet, llevat dels casos apuntats. Independentment de les responsabilitats penals o civils que se'n poguessin derivar, la infracció d'aquest particular deure de sigil es considerarà sempre una falta disciplinària molt greu.

Així mateix, cal esmentar que, per raons d'interès general, es permet donar **publicitat de llistats d'obligats tributaris amb deutes i sancions pendents** superiors a un milió d'euros, que no haguessin estat pagades en el termini d'ingrés voluntari, llevat que es trobin ajornades o suspeses (article 95 bis LGT).

També es preveu la **publicació de la ressenya de les sentències condemnatòries fermes i no objecte de recurs per delictes contra la Hisenda Pública**, d'insolvència punible i delictes de contraban quan hi hagi un perjudici per a la Hisenda Pública (article 235 *ter* de la Llei Orgànica del Poder Judicial).

Finalment, la LGT es refereix a un cas concret d'utilització de dades personals per tercers que no són l'Administració. Es tracta del cas de les relacions que s'estableixen entre el retenidor i el retingut. En aquest sentit, es determina que:

> los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta.
>
> Article 95.4 LGT

4.5. L'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari

L'article 96 LGT recull una sèrie de normes en relació amb l'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari. Aquest precepte es troba desenvolupat pels articles 82 a 86 RGGIT.

Com a norma de tipus programàtic, s'estableix que l'Administració tributària **promourà la utilització** de les tècniques i els mitjans electrònics, informàtics i telemàtics necessaris per al desenvolupament de la seva activitat i l'exercici de les seves competències, amb les limitacions que estableixin la Constitució i les lleis[32].

(32) Article 96.1 LGT

Per la seva banda, s'assenyala que quan sigui compatible amb els mitjans tècnics de què disposi l'Administració tributària, els ciutadans s'hi podran **relacionar** per a exercir els seus drets i complir amb les seves obligacions per tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics amb les garanties i els requisits previstos en cada procediment[33].

(33) Article 96.2 LGT

En els **procediments** i les actuacions en què es facin servir aquestes tecnologies de la informació, la LGT estableix que garantiran la identificació de l'Administració tributària actuant i l'exercici de la seva competència.

A més, quan l'Administració tributària actuï de manera automatitzada, es garantirà 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.

Finalment, la LGT reconeix la **validesa jurídica** dels documents electrònics en l'àmbit tributari, en assenyalar que:

> los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.
>
> Article 96.5 LGT

L'article 14 LPACAP estableix el **dret a relacionar-se electrònicament amb les administracions públiques**. Disposa aquest precepte que les persones físiques podran triar en tot moment si es comuniquen amb les administracions públiques per a l'exercici dels seus drets i obligacions a través de mitjans electrònics o no, llevat que estiguin obligades a relacionar-se a través de mitjans electrònics amb aquestes administracions. El mitjà triat per la persona per comunicar-se amb les administracions podrà ser modificat per aquella en qualsevol moment.

A continuació, el mateix precepte regula l'**obligació de relacionar-se electrònicament amb les administracions públiques**. Referent a això, es disposa que estaran obligats a relacionar-se a través de mitjans electrònics les persones jurídiques, les entitats sense personalitat jurídica, els que exerceixin una activitat professional per a la qual es requereixi col legiació obligatòria, els que representin un interessat que estigui obligat a relacionar-se electrònicament amb l'Administració i els empleats de les administracions públiques per als tràmits i actuacions que realitzen per raó de la seva condició d'empleat públic.

A més, reglamentàriament, les administracions podran establir l'obligació de relacionar-se amb elles a través de mitjans electrònics 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.

La LPACAP, així mateix, regula **altres drets de les persones en les seves relacions electròniques amb les administracions públiques**. Entre aquests drets, destaquen els següents:

- **El dret a comunicar-se amb les administracions públiques a través d'un punt d'accés general electrònic de l'Administració** (article 13.a LPACAP). Aquesta previsió normativa entra en vigor als dos anys de l'aprovació de la llei (el 2 d'octubre de 2017).

- **El dret a ser assistits en l'ús de mitjans electrònics en les seves relacions amb les administracions públiques** (article 13.b LPACAP). Les administracions públiques, segons l'art. 12.1 LPACAP, han de garantir que els interessats poden relacionar-se amb l'Administració a través de mitjans electrònics, per la qual cosa posaran a la seva disposició els canals d'accés que siguin necessaris així com els sistemes i aplicacions que en cada cas es determinin.

- **El dret a l'obtenció i utilització dels mitjans d'identificació i signatura electrònica** (article 13.g LPACAP). Els interessats, segons l'article 9.2 LPACAP, podran identificar-se electrònicament davant les administracions públiques a través de qualsevol sistema que compti amb un registre previ com a usuari que permeti garantir la seva identitat. Així mateix, d'acord amb l'article 10.1 LPACAP, els interessats podran signar a través de qualse-

vol mitjà que permeti acreditar l'autenticitat de l'expressió de la seva voluntat i consentiment, així com la integritat i inalterabilitat del document.

- **El dret a la protecció de dades de caràcter personal**, i en particular a la seguretat i confidencialitat de les dades que figurin en els fitxers, sistemes i aplicacions de les administracions públiques (article 13.h LPACAP). En aquest àmbit, resulten d'aplicació les previsions contingudes en la Llei Orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de protecció de dades de caràcter personal.

- **El dret a conèixer, en qualsevol moment, l'estat de la tramitació** dels procediments en què tinguin la condició d'interessats; **el sentit del silenci administratiu** que correspongui, en el cas que l'Administració no dicti ni notifiqui resolució expressa en termini; l'òrgan competent per a la seva instrucció, si s'escau, i resolució; **i els actes de tràmit** dictats. Així mateix, també tindran **dret a accedir i a obtenir còpia dels documents** continguts en els esmentats procediments (article 53.1.a LPACAP). Segons aquest precepte, els que es relacionin amb les administracions públiques a través de mitjans electrònics tindran dret a consultar tota aquesta informació en el punt d'accés general electrònic de l'Administració.

- **El dret a complir les obligacions de pagament a través dels mitjans electrònics** que preveu la llei (article 53.1.h LPACAP). Referent a això, l'article 98.2 LPACAP estableix que el pagament s'efectuarà preferentment, llevat que es justifiqui la impossibilitat de fer-ho, utilitzant algun dels mitjans electrònics següents: targeta de crèdit o dèbit, transferència bancària, domiciliació bancària o qualssevol altres que s'autoritzen per l'òrgan competent en matèria d'Hisenda Pública.

5. Normes comunes sobre actuacions i procediments

5.1. Especialitats dels procediments tributaris

Qualsevol procediment administratiu, inclosos els tributaris, es divideix en les **fases** següents: inici, desenvolupament i finalització.

Lectura recomanada

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

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

5.1.1. Inici

(34)Articles 98.1 LGT i 87 i 88 RGGIT.

Els procediments tributaris es poden **iniciar**[34]:

a) D'ofici.
b) A instància d'una part, és a dir, a instància de l'obligat tributari, per:

- Autoliquidació.
- Declaració.
- Comunicació.
- Sol·licitud.
- Qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària.

(35)Article 98.2 LGT

Aquests documents d'iniciació de les actuacions i dels procediments han d'identificar l'obligat tributari[35]: nom i cognoms o raó social, i NIF de l'obligat tributari i, si escau, el del seu representant.

(36)Article 98.3 i 4 LGT

L'Administració podrà aprovar models d'autoliquidacions, declaracions, etc., en els casos en què tingui lloc una tramitació massiva de les actuacions i dels procediments tributaris. També s'habilita el Ministre d'Hisenda per a determinar els supòsits i les condicions de presentació telemàtica d'aquests documents[36].

5.1.2. Desenvolupament

(37)Article 99.2 LGT

Quant a la **presentació de documents**, durant el desenvolupament dels procediments tributaris, els obligats tributaris[37]:

a) Poden refusar la presentació d'aquells documents que no resultin exigibles per la normativa tributària.

b) Poden refusar la presentació d'aquells documents presentats per ells i que constin en poder de l'Administració tributària. Ara bé, es pot demanar als obligats tributaris que ratifiquin dades específiques pròpies (o de tercers) aportades prèviament.

La LGT estableix el dret dels obligats tributaris que se'ls expedeixi una certificació[38] de les autoliquidacions, declaracions i comunicacions, o d'algun dels seus punts, que hagin presentat.

[38]Article 99.3 LGT

Per practicar la **prova**, segons l'art. 99.6 LGT, no cal obrir un període específic ni la comunicació prèvia de les actuacions als interessats.

Còpia dels documents

Els articles 99.4 LGT i 95 RGGIT preveuen que l'obligat tributari que sigui part d'un procediment, pot obtenir una còpia (a la seva costa) dels documents que formin part de l'expedient (tret que afectin els interessos de tercers, a la intimitat d'altres persones o que així ho estableixi la normativa).

D'altra banda, segons els articles 99 LGT i 97 a 100 RGGIT, les actuacions de l'Administració en els procediments d'aplicació dels tributs es **documentaran** en:

a) Comunicacions. Són els documents pels quals es notifica a l'obligat tributari bé el començament del procediment, o bé algun fet o alguna circumstància. O bé s'efectua un requeriment.

Impossibilitat d'impugnació autònoma

Cap document incoat per la Inspecció no és susceptible d'impugnació autònoma, tal com destaca, entre altres, la RTEAC d'11 d'octubre de 2001.

b) Diligències. La seva finalitat consisteix a fer constar els fets i les manifestacions de l'obligat tributari. No poden contenir propostes de liquidacions.

c) Informes. Seran emesos, d'ofici o a petició prèvia de tercers, quan siguin preceptius per l'ordenament, o bé quan siguin sol·licitats per altres òrgans de les Administracions públiques o pels poders legislatiu i judicial.

d) Altres documents previstos en la normativa de cada procediment com, per exemple, les actes d'inspecció.

Finalment, com a norma general, el **tràmit d'audiència** és previ a la proposta de resolució[39].

[39]Article 96 RGGIT

El tràmit d'audiència a l'interessat

Tanmateix, segons l'art. 99.8 LGT, es pot prescindir de l'article quan se subscriguin actes amb acord, i en els supòsits que 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 de deu a quinze dies.

5.1.3. Finalització

Les diverses **maneres de finalitzar**[40] els procediments tributaris són les següents:

[40]Articles 100 LGT i 101 a 104 RGGIT

a) Resolució.

b) Desistiment.

c) Renúncia al dret.

d) Impossibilitat material de continuar-los per causa sobrevinguda.

e) Caducitat.

f) Compliment de l'obligació objecte de requeriment.

g) Qualsevol altra causa prevista per l'ordenament.

Tot i que la LGT no l'esmenta expressament, també es pot incloure l'acabament convencional o amb un acord entre les parts.

Finalització convencional

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

La resolució del procediment

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

5.2. Les liquidacions tributàries

Els procediments de gestió i d'inspecció poden acabar 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).

Lectura recomanada

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

L'efecte principal és el de convertir en exigible el deute tributari originat amb el fet imposable. Concebuda d'aquesta manera, la liquidació tributària implica un pas lògic en el procés d'aplicació dels tributs: un cop consumat el fet imposable que genera l'obligació tributària, aquesta ha de ser quantificada.

La liquidació com a acte resolutori

La liquidació constitueix, com hem assenyalat, l'acte resolutori per excel·lència, ja que es refereix a la determinació del deute tributari i perquè les controvèrsies formulades respecte de la resolució d'altres procediments accessoris o instrumentals, com ara en la comprovació de valors, acords de valoració, etc., s'hi refereixen. 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.

Això no obstant, **aquest esquema ha estat alterat** amb la massificació de les autoliquidacions. En el cas de les autoliquidacions, el deute es paga sense necessitat d'acte administratiu previ que el determini i sense requeriment previ exprés per part de l'Administració; amb la qual cosa, la liquidació ja no és un pas previ per a convertir el deute en exigible 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 tributs comptats en els quals s'aplica el sistema de liquidació; i, de l'altra, en els tributs autoliquidats, quan l'Administració considera necessari rectificar l'autoliquidació presentada pel contribuent o suplir-ne la manca de presentació (per una activitat de comprovació inquisitiva o abreujada) o d'investigació, o bé quan el contribuent sol·licita la rectificació de la pròpia autoliquidació.

5.2.1. Concepte de *liquidació*

1) Concepte

Com a novetat, la LGT defineix el concepte de *liquidació* en els termes següents:

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

La **liquidació** és l'acte administratiu resolutori pel qual es determina l'existència d'un deute tributari, se n'identifica el subjecte passiu i la quantia. O, el que és el mateix, és l'operació de determinació de la quantia d'un deute, de fer líquid un deute previ amb un 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 per ingressar, sinó que també pot posar de manifest un dret de crèdit a favor del subjecte passiu, i en aquest cas s'orienta a determinar la procedència i la quantia de la devolució tributària que haurà de dur a terme l'Administració; o bé la liquidació pot anar encaminada a la determinació d'una quantitat per 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 al derivat 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, comunicacions, etc[41]..

[41] Article 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, sinó que pot fer servir les dades de què disposi o que descobreixi en el curs d'algun procediment. Ara bé, en aquest cas, ho haurà d'expressar en la motivació de la liquidació.

En canvi, l'obligat tributari sí que queda vinculat, i no pot rectificar els fets declarats, llevat de 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:

El sistema tradicional

En el sistema tradicional únicament tenien atribuïda la competència per a dictar un acte de liquidació els òrgans de gestió; als òrgans d'inspecció els era prohibida.

- Els òrgans de gestió tenen competència per liquidar, d'una banda, en els tributs que sónexigits per liquidació (però són casos residuals); i d'altra banda, en els tributs ques'autoliquiden, tenen competència quan la liquidació és una conseqüència d'una activitat decomprovació abreujada començada per aquests òrgans.

- Els òrgans d'inspecció tenen competència per liquidar[42] quan la liquidació es deriva d'una actuació d'investigació o comprovacióinquisitiva, tant si hi ha hagut liquidacions provisionals intermèdies, com si no.

[(42)]Article 141.g) LGT

La competència dels òrgans d'Inspecció

Dins la Inspecció la competència la té un òrgan diferent del que ha desenvolupat les actuacions inspectores, encara que ni la LGT ni el RGGIT no determinen quin òrgan és el competent per a practicar la liquidació.

En canvi, el Reglament general de la inspecció dels tributs de 1986, en l'art. 60.1, atribuïa la competència a l'inspector-cap de la dependència. Quan l'inspector-cap era autoritzat o encarregat d'actuacions directes d'investigació i comprovació, tenia la competència per dictar la liquidació resultant de l'acte un altre inspector en cap, d'una altra delegació veïna, normalment. Segons ha criticat certa doctrina (Falcón i Tella), no s'ajustava a la llei la pràctica, cada vegada més freqüent (sobretot en l'àmbit de l'Oficina Nacional d'Inspecció), de liquidacions firmades pel cap de l'Oficina Tècnica, que és un òrgan amb funcions merament d'anàlisi, estudi i assessorament.

4) Contingut

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

També la liquidació identifica el **concepte** pel qual es liquida. Això és, el tribut o prestació que es quantifica, la qual cosa implica expressar-ne tots els elements configuradors: pressupost de fet, subjecte obligat, període impositiu, etc.

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

També ha de contenir els **fets**, les **dades**, les **valoracions** i les **criteris** que l'Administració ha fet servir per tal de 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.

La motivació de les liquidacions

Hi ha jurisprudència contradictòria pel que fa a declarar la nul·litat de les liquidacions provisionals denominades "paral·leles" que, a tall de motivació, contenen un simple asterisc juntament amb la citació d'un precepte legal. El TSJ de València en la seva 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 forma.

Finalment, la liquidació conté el **mandat d'ingressar**, si escau, la prestació en l'import liquidat, tot indicant-hi el termini, els mitjans i l'òrgan per a efectuar l'ingrés.

5) Efectes

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

Les autoliquidacions

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

L'acte de liquidació **es presumeix lícit**, en virtut de la presumpció de legalitat dels actes administratius. Alhora, **s'obre el termini per a ingressar** el deute, que ha estat fixat en l'acte. És a dir, la liquidació és el pressupòsit per a començar el procediment de recaptació.

Un altre dels efectes és la **interrupció del termini de prescripció**. Tot i 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, la liquidació **posa fi al procediment** i és per això que 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, que pot rectificar únicament a través del procediment corresponent.

5.2.2. Classes de liquidacions

La distinció principal que es pot efectuar amb relació a les classes de liquidacions és entre liquidacions provisionals i liquidacions definitives[43].

[43] Article 101.2 LGT

Les classes de liquidacions

La LGT de 2003, igual com la de 1963, no defineix cap dels dos conceptes, tot i que sí assenyala quan és definitiva una liquidació (article 101.3 LGT). Per exclusió, en la resta de supòsits estarem en presència d'una liquidació provisional (article 101.4 LGT).

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

Liquidació definitiva i liquidació ferma

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

La liquidació **provisional** té plens efectes, però pot ser revisada per l'Administració, des de la seva potestat d'investigació i comprovació, durant el termini de prescripció de quatre anys, depenent dels mitjans utilitzats en la comprovació que va motivar la liquidació provisional, en els termes dels art. 133.2 (procediment de verificació de dades), 140 (procediment de comprovació limitada) i 148.3 LGT (comprovació realitzada per la inspecció).

En els dos últims supòsits, mentre no transcorri aquest període, l'Administració podrà modificar la liquidació provisional i substituir-la per una 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

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

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

5.2.3. Notificació de les liquidacions

Com tot acte administratiu, per tal de produir efectes, l'acte de liquidació ha de ser notificat a l'interessat[44].

(44)Article 102.1 LGT

Regulació de la notificació de l'acte de liquidació

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); i també la possibilitat de prescindir de la notificació expressa en uns supòsits determinats (apartat 4). Aquesta matèria es regula en termes semblants als previstos en la LGT de 1963, en concret, a 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 es remet a la normativa administrativa, bàsicament, la LPACAP, per a la determinació d'altres aspectes relacionats amb les notificacions (mitjans, termini, actes per notificar, etc.). Aquesta remissió no era necessària, ja que aquesta norma administrativa és d'aplicació supletòria, d'acord amb el que preveu l'article 7.2 LGT i la disposició addicional primera de la mateixa LPACAP.

La notificació de la liquidació ha de contenir els extrems següents[45]:

(45)Article 102.2 LGT

a) La identificació dels obligats tributaris.

b) Els elements determinants de la quantia del deute tributari (l'article 124 LGT de 1963 es referia als "elements essencials" de la liquidació).

Els elements essencials de la liquidació

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

c) 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 que aquest en fa, amb expressió dels fets i elements essencials que les originin, i també dels fonaments de Dret.

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 contemplava amb caràcter general, l'article 13.2 LDGC. Aquest article determina que "los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

d) Els mitjans d'impugnació que puguin ser exercits, amb l'expressió dels terminis i els òrgans davant dels quals han de ser interposats.

e) El lloc, el termini i la forma com s'ha d'ingressar el deute tributari.

f) El caràcter provisional o definitiu de la liquidació.

g) A més, l'acte de notificació haurà de contenir el text íntegre de l'acte o resolució que es notifica.

En el cas de **tributs que es gestionen per padró o matrícula** i que es cobren periòdicament per rebut[46], es preveu que l'augment de base imposable sobre el resultant de les declaracions s'haurà de notificar al contribuent amb una expressió concreta dels fets i elements addicionals que el motivin, llevat quan la modificació provingui de revalorització de caràcter general autoritzades per les lleis.

(46)Article 102.3 LGT

Notificació dels tributs gestionats per padró o matrícula

Són tributs en els quals 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 amb anuncis al Butlletí Oficial de la Província i al tauler d'anuncis de l'Ajuntament, ja que hi ha identitat dels actes inicials i posteriors.

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

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

5.3. El deure de resoldre i els terminis de resolució

En aquesta matèria, novament la LGT reprodueix allò previst per la LPACAP, per a l'Administració pública en general.

L'Administració tributària està obligada a **resoldre expressament**[47] totes les qüestions que es plantegin en els procediments d'aplicació dels tributs, i a notificar-ne la resolució expressa.

(47)Article 103.1 LGT

L'article 101.2 RGGIT estableix el contingut de la resolució: menció expressa del nom i 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 dels fets i fonaments de dret que la motivin.

Això no obstant, la LGT assenyala **que no hi haurà obligació de resoldre expressament** en els casos següents[48]:

(48)Article 103.2 LGT

- Els procediments relatius a l'exercici de drets que només hagin de ser objecte de comunicació per l'obligat tributari.

- Els procediments en els quals 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 referides.

D'altra banda, s'estableix el **deure de motivar**[49] els actes tributaris (amb referència succinta als fets i fonaments de dret) en els casos següents:

(49)Article 103.3 LGT

- Els actes de liquidació.
- Els actes de comprovació de valor.
- Els actes que imposin una obligació.
- Els actes que deneguin un benefici fiscal.
- La suspensió de l'execució d'actes d'aplicació dels tributs.

- Altres actes que es disposin en la normativa vigent.

Quant als **terminis de resolució**[50], el termini màxim amb què s'ha de notificar la resolució serà el fixat per la normativa reguladora del procediment corresponent, sense que pugui excedir de sis mesos, llevat que estigui establert per una norma amb rang de llei o estigui previst en la normativa comunitària europea.

(50)Article 104.1 LGT

Els terminis de resolució

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 podran estendre fins al termini de prescripció del dret de cobrament. El procediment d'inspecció pot durar, com a màxim, un o dos anys, en funció de la concurrència d'unes circumstàncies determinades.

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

Pel que fa als **efectes de la manca de resolució expressa**, tant en els procediments començats a instància d'una part com en els començats d'ofici, el venciment del termini màxim sense haver-se notificat resolució expressa produirà els efectes que n'estableixi la normativa reguladora. En aquest sentit, en tot procediment d'aplicació dels tributs[51] s'haurà de regular expressament el règim d'actes presumptes que corresponguin.

(51)Article 101, apartats 4 i 5 RGGIT

Regulació per defecte

En defecte de la regulació, regeixen les següents normes:

a) Els efectes són diversos en els procediments començats a instància d'una part i en els començats d'ofici.

b) En els procediments començats a instància d'una part, els interessats podran entendre estimades les sol·licituds per silenci administratiu, tret de les formulades en els procediments d'exercici del dret de petició (article 29 CE) i en els d'impugnació d'actes i disposicions, en els quals el silenci tindrà un efecte desestimador. Quan es produeixi la paralització del procediment per una causa imputable a l'obligat tributari, l'Administració advertirà que, transcorreguts tres mesos, podrà declarar la caducitat del procediment.

c) En els procediments començats d'ofici, es produiran els efectes següents: si es tracta de procediments dels quals es pogués derivar el reconeixement o, en el seu cas, la constitució de drets o altres situacions jurídiques individualitzades, els obligats tributaris podran entendre desestimats per silenci administratiu els possibles efectes favorables derivats del procediment. En els procediments susceptibles de produir efectes desfavorables o de gravamen, es produirà la caducitat del procediment.

Finalment, s'ha de tenir en compte que la disposició addicional primera del RD 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el RGGIT 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 resolució expressa en el termini assenyalat a aquest efecte.

5.4. La prova en els procediments tributaris

5.4.1. Càrrega de la prova

En els procediments d'aplicació dels tributs, qui faci valer el seu dret n'haurà de provar els fets constitutius[52].

(52)Article 105.1 LGT

Les normes sobre la prova

Malgrat la dicció literal d'aquest precepte, que fa referència 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 (on regeixen, a més, els principis del Dret punitiu, com ara 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 ja era present a l'article 114 LGT de 1963. En aquest sentit, 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 en 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:

> los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.
>
> Article 105.2 LGT

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

5.4.2. Mitjans i valoració de la prova

En els procediments tributaris seran d'aplicació les normes que sobre mitjans i valoració de prova es contenen en el Codi Civil i en la Llei 1/2000, de 7 de gener, d'enjudiciament civil, llevat que la llei estableixi alguna altra cosa[53].

(53)Article 106.1 LGT

Aplicació dels principis generals sobre la prova

En aquest sentit, Pérez Royo comenta que, atenent a criteris de sistemàtica o coherència de l'ordenació, hauria estat preferible la remissió a la LPACAP o la reproducció de l'article 77.1 d'aquesta norma, que estableix que "los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho".

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 d'apreciació lliure de la prova per l'òrgan decisori.

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

Pel que fa al principi de no-limitació dels mitjans de prova, cal tenir present que les parts poden acudir, per a sostenir llurs pretensions, a qualsevol mitjà de prova admès en Dret: no hi ha cap prova taxada o circumscrita a uns mitjans determinats, tret d'aquells casos en els quals una llei ho estableixi de manera expressa.

Precisament, a aquesta possibilitat que la llei estableixi una limitació o prova taxada fa referència la LGT, quan assenyala que:

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

Article 106.3 LGT

Això no obstant, convé insistir que la regla general és que només hi ha limitació o prova taxada en aquells casos en què una llei així ho estableixi.

La LGT estableix una altra norma del mateix tipus en determinar que:

los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sense perjudici d'això anterior, la factura no constitueix un mitjà de prova privilegiat respecte a l'existència de les operacions, de manera que una vegada que l'Administració en qüestiona de manera fonamentada l'efectivitat, correspon a l'obligat tributari aportar proves sobre la realitat de les operacions.

Article 106.4 LGT

Tot i que el precepte fa referència només a despeses deduïbles i deduccions, el mateix podríem dir respecte de les operacions d'ingrés.

5.4.3. Valor probatori de les diligències, les declaracions i les manifestacions de l'obligat tributari

1) Valor probatori de les diligències

Les diligències expedides en el curs de les actuacions i els procediments tributaris, així com les actes d'inspecció, tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que en motivin la formalització, llevat que s'acrediti el contrari.

Diligències i actes

Tot i que l'article 107 LGT només fa referència al valor probatori de les diligències, també caldria incloure les actes (article 144 LGT), ja que ambdues són els vehicles de documentació de les actuacions inspectores. Les diligències s'estenen per a fer constar fets, mentre que a les actes, a més, s'estableix la proposta de liquidació.

La naturalesa de documents públics

Això no obstant, Pérez Royo observa que, segons precisa la LEC, aquest tipus de documents no entren dins de la categoria dels documents públics que fan "prueba plena del hecho", com s'esdevé en aquells que tenen com a funció específica la dació de fe pública.

Respecte dels documents administratius als quals les lleis atorguin tanmateix el caràcter de públics, la força probatòria "será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos... salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado" (articles 317 i 319 LEC).

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

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

Els fets manifestats o acceptats per l'obligat tributari i que hagin estat recollits en una diligència (o en una acta) es presumeixen certs i només es podran rectificar mitjançant prova que s'hi va incórrer en error de fet[54].

(54) Arts. 107.2 i 144.2 LGT

Igualment, es presumeixen certs per als obligats tributaris les dades i els elements de fet consignats en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions i altres documents presentats per aquests i només ells els podran rectificar amb una prova en contrari[55].

(55) Article 108.4, paràgraf 1, LGT

La presumpció de certesa i la vinculació

Com indica Pérez Royo, no es tracta en rigor d'una presumpció. Es tracta d'una actuació de l'obligat tributari amb un valor probatori 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 això impliqui acceptació o reconeixement de la procedència del gravamen contingut en la liquidació practicada, que posteriorment es podrà discutir, fins i tot encara que s'hagi presentat la declaració.

El fet que la liquidació sigui vinculant n'impedeix la rectificació per part del declarant llevat de prova que va incórrer en error de fet. En aquest cas, podria presentar una declaració complementària que inclogués els fets nous o rectificats.

Per a l'Administració, en canvi, no és vinculant, ja que aquesta pot prescindir de les dades aportades en 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 que:

Presumpció o valor probatori

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 manifestacions amb les de la persona a qui fa referència la informació.

> los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.
>
> Article 108.4, paràgraf 2, LGT

5.4.4. Valor probatori dels registres públics i de les presumpcions

1) Valor probatori dels registres públics

L'Administració tributària podrà 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 d'altres de caràcter públic, llevat de prova en contrari[56].

(56)Article 108.3 LGT

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

Valor probatori dels registres públics

No és el mateix, per exemple, el valor probatori de les inscripcions en el Registre de la Propietat que el que es deriva del Cadastre Immobiliari.

2) Valor probatori de les presumpcions

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

> las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.
>
> Article 108.1 LGT

La segona de les regles sobre la presumpció es refereix a la relació que cal que es doni perquè es pugui acudir a les presumpcions. Sobre això s'assenyala que:

> para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.
>
> Article 108.2 LGT

Es tracta d'una regla clàssica que figurava en el Codi Civil i que és a l'article 386.1 LEC, tot i que aquest parla de *presumpcions judicials*.

5.5. Les notificacions tributàries

Com és sabut, perquè un acte administratiu produeixi plens efectes jurídics, la Llei exigeix la concurrència de dues classes de pressupostos. 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 d'acord amb el procediment assenyalat per aquesta amb aquest fi. I, de l'altra, ha de concórrer en l'acte el requisit d'eficàcia, que és extern a aquest, mitjançant la seva **notificació** per a donar-ne coneixement a l'interessat. En conseqüència, un acte perfectament legal i vàlid està mancat d'efectes si no es notifica, atès que la notificació s'erigeix en requisit essencial per a l'eficàcia dels actes administratius, malgrat que la seva omissió o nul·litat no provoca la de l'acte notificat.

D'acord amb l'article 109 LGT, la **normativa aplicable** a les notificacions tributàries es regeix per la legislació administrativa, llevat de les especialitats previstes als articles 110 a 112 LGT i 114 i 115 RGGIT.

Lectura recomanada

A.M. Delgado García (2004). *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. València: Tirant lo Blanch.

Normativa administrativa aplicable

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

Quant als **actes que han de ser objecte de notificació**[57], d'acord amb la LPACAP, s'han de notificar a l'interessat les resolucions i els actes administratius que afectin els seus drets i interessos.

(57)Article 40.1 LPACAP

5.5.1. Mitjans per a la pràctica de les notificacions

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

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

a) Quan la notificació es realitzi amb 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 aquell moment.

b) Quan per 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 del seu enviament o posada a disposició, de la recepció o accés per l'interessat o el seu representant, de les seves dates i hores, del contingut íntegre, i de la identitat fidedigna del remitent i destinatari de la mateixa.

Mitjans de notificació no admesos

Els mitjans en tot cas exclosos com a vàlids per la jurisprudència per a la pràctica de notificacions, per no reunir els requisits assenyalats per la normativa, són els següents: l'apartat postal, el telèfon, el tèlex i el fax.

L'apartat postal i el telèfon, malgrat constituir mitjans de comunicació, no permeten tenir constància de la recepció de la notificació si el subjecte que se'n fa càrrec nega aquesta circumstància, i tampoc no acrediten la identitat de qui la rep ni el contingut de l'acte notificat.

Al seu torn, el tèlex o el fax, malgrat ser mitjans electrònics de comunicació, no faciliten la identificació del receptor de la notificació, de manera que l'interessat en podria negar la recepció.

A més, l'art. 114.2 RGGIT estableix els requisits perquè es pugui practicar vàlidament la notificació per mitjà d'un apartat postal de correus. En concret, la tramesa es diposita a l'interior de l'oficina i el titular de l'apartat, o la persona autoritzada expressament, el pot recollir. La notificació, en aquests casos, s'entén practicada pel transcurs de 10 dies naturals des del dipòsit de la tramesa a l'oficina. Importa destacar que en els procediments iniciats a instància de part, la utilització d'aquest mitjà de notificació només és possible si l'interessat ho ha assenyalat com a preferent en el procediment corresponent.

5.5.2. Termini i lloc per a practicar les notificacions

1) Termini per a notificar

En aquest punt, és d'aplicació allò que disposa la LPACAP segons la qual:

toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado.

Article 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 ha de ser cursada la notificació, i no al temps en el qual s'ha de practicar. I no és exactament el mateix *cursar* que *practicar*, ja que *cursar* fa referència a posar en marxa el mecanisme de la notificació, i *practicar* consisteix a portar a efecte la notificació i que, per tant, obri en poder del destinatari que l'ha de rebre legalment.

Per això, per a la pràctica de la notificació no caldran simplement deu dies, sinó un termini molt superior a aquell en què es va cursar la notificació.

La ubicació d'aquest precepte

És sorprenent la ubicació d'aquest precepte amb seu d'obligació de resoldre i 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.

D'altra banda, cal tenir present que l'article 104.2 LGT assenyala que, amb l'objectiu d'entendre complerta l'obligació de notificar dins del termini màxim de durada dels procediments, n'hi haurà prou a 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 per notificar es dicta en el si d'un procediment començat a instància de part o d'ofici:

a) Si el procediment comença **a instància de part**, la notificació es practicarà al lloc assenyalat a l'efecte per l'obligat tributari o el seu representant o, en el seu defecte, al domicili fiscal d'un o l'altre[58].

(58)Article 110.1 LGT

Notificacions en procediments començats a instància de part

L'Administració tributària podrà practicar les notificacions no només al domicili fiscal, sinó al lloc que assenyali l'interessat o el seu representant (que pot coincidir o no amb el domicili fiscal), seguint aquest ordre: en primer lloc, l'assenyalat per l'obligat tributari; i, en el seu defecte, el domicili fiscal.

Si la notificació no es pogués practicar en cap d'aquests llocs, no es permet que l'Administració ho intenti en qualsevol altre lloc adequat per a aquesta finalitat.

b) En els procediments iniciats **d'ofici**, la notificació es podrà practicar en el domicili fiscal de l'obligat tributari o el seu representant, al centre de treball, en el lloc on es desenvolupi l'activitat econòmica o en qualsevol altre d'adequat per a aquesta finalitat[59].

(59)Article 110.2 LGT

Notificacions en els procediments començats d'ofici

En aquest cas, l'Administració podrà practicar la notificació al domicili de l'obligat tributari o del seu representant, o bé en qualsevol altre lloc adequat per a aquesta finalitat, 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 desenvolupa l'activitat econòmica.

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

5.5.3. La recepció i el rebuig de la notificació

1) La recepció de la notificació

D'entrada, cal assenyalar que, generalment, la condició de destinatari i de receptor de la notificació recauen sobre la mateixa persona (l'interessat o el seu representant); tot i que, en ocasions, pot rebre la notificació una tercera persona que no en sigui el destinatari.

D'acord amb l'establert en la LGT:

> cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.
>
> Article 111.1 LGT

En conseqüència, la notificació pot ser rebuda per l'interessat, el seu representant, per qualsevol persona que hi hagi al domicili o al del representant i que hi faci constar la seva identitat; o, com a novetat, pels treballadors de la comunitat de veïns o propietaris. Per tant, és possible que el receptor de la notificació no en sigui el seu destinatari mateix.

Fruit d'aquesta regulació, s'amplia el cercle de persones facultades per a fer-se càrrec de la notificació en absència de l'interessat al seu domicili. És un intent de facilitar a l'Administració la pràctica de les notificacions, ja que es consideren eficaces aquelles notificacions fetes a altres persones, independentment del fet que arribin o no efectivament a coneixement del seu destinatari.

El principi de la recepció

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

Observacions a la regulació actual

Podem fer tres observacions a la regulació actual de la recepció de les notificacions:

1) En primer lloc, la recepció per part d'una tercera persona només es pot produir quan el lloc per a practicar la notificació és el domicili o el lloc assenyalat a aquest efecte per l'obligat tributari o el seu representant, però no en la resta de casos (a l'article 105.3 LGT de 1963 només era possible quan es practicava al 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 a pròpiament el domicili. Per tant, no era vàlida, llevat que el porter es trobés dins mateix del domicili de l'interessat.

Finalment, per acabar amb aquest problema, l'article 111.1 LGT habilita expressament el porter o algun altre treballador de la comunitat de veïns o propietaris perquè es faci càrrec de la notificació. Ara bé, aquesta recepció només serà vàlida a l'edifici que correspongui al lloc assenyalat pel destinatari o el representant o bé al domicili fiscal o en el del representant.

El porter o un altre treballador de la comunitat de veïns o propietaris es podràfer càrrec de la notificació.

El porter o un altre treballador de la comunitat de veïns o propietaris es podrà fer càrrec de la notificació.

2) En segon lloc, com que el legislador ha fet servir l'expressió "podrá hacerse cargo de la notificación", no imposa a la persona que es trobi al domicili de l'interessat o el 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, es produeix un intent fallit de notificació.

3) I, en últim lloc, ni la LGT ni la LPACAP no fan menció del grau de capacitat ni de l'edat que han de concórrer en la tercera persona que es faci càrrec de la notificació.

Les notificacions practicades al porter

Així, 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 "suficiente en la realidad social contemporánea, con arreglo a los modos de vida imperantes, la vinculación directa e inmediata, pero múltiple, del portero con los copropietarios o simplemente vecinos del edificio, a los cuales sirve en tal puesto para ésta y otras tareas subalternas".

Quan en el moment de lliurament de la notificació, segons disposa l'art. 114.3 RGGIT, es tingui coneixement de la mort 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 a l'efecte d'entendre complerta l'obligació de notificar dins del termini màxim de durada dels procediments, si bé s'ha de fer la notificació als successors de l'obligat tributari que constin 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 regula l'article 105.5 LGT de 1963).

Aquest precepte disposa que quan l'interessat o el seu representant rebutgin la notificació, aquesta es tindrà per efectuada.

En aquest cas, no s'admet notificació per compareixença mitjançant citació per anuncis.

Les circumstàncies de l'efecte de notificació

La LGT de 1963 afegia a l'article 105.5 que per a la producció d'aquest efecte havien de constar a l'expedient les circumstàncies de l'intent de notificació.

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 l'interessat mateix o el seu representant, no quan és una tercera persona qui es nega a rebre la notificació.

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

En el cas del rebuig de la notificació per part de l'interessat mateix o el seu representant, si la notificació es té per efectuada, el procediment continuarà, tot i que l'article 111.2 LGT (igual com l'article 105.5 LGT de 1963) no es pronuncia sobre aquesta qüestió.

A fi d'evitar problemes de prova respecte del rebuig i la identitat del subjecte que es nega a rebre la notificació, convindria que, al marge d'anotar a l'expedient el rebuig i les circumstàncies, intervinguessin dos testimonis que acreditessin amb llur identificació i signatura la identitat de l'interessat o el seu representant i l'existència del rebuig.

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

5.5.4. Notificació per compareixença. Notificacions defectuoses i la convalidació

1) La notificació per compareixença

Es produeix amb la citació per anuncis, i està regulada a l'article 112 LGT.

Quan no sigui possible practicar la notificació a l'obligat tributari o al seu representant per causa no imputable a l' Administració[60] després de dos intents al domicili fiscal o al lloc designat, es faran constar aquestes circumstàncies a l'expedient.

[60] Article 114.1 RGGIT

Multa de tràfic

La STS de 28 d'octubre de 2004, en un cas d'una sanció d'una multa de tràfic, considera que és ajustada a dret la pràctica d'una notificació un dia feiner una hora més tard que la intentada un altre dia feiner per a evitar que es paralitzi l'activitat administrativa.

Com a novetat respecte de la LGT anterior, n'hi ha prou amb un sol intent si el destinatari consta com a desconegut al domicili o al lloc esmentat. A més, la LGT de 1963 no especificava el lloc on s'havien de produir aquests intents.

Aquest tipus de notificació només escau quan la notificació s'ha intentat practicar sense èxit (una o dues vegades) al domicili de l'obligat tributari o del seu representant o bé al lloc que aquests haguesin designat. En la resta de llocs, per exemple, el centre de treball, l'intent fallit no es computarà a aquests efectes.

En aquest punt, l'art. 114.1. *in fine* RGGIT disposa que, després d'haver intentat dues vegades la notificació sense èxit, s'ha de procedir, quan sigui possible, a deixar al destinatari l'avís d'arribada al caseller domiciliari corresponent i indicar en la diligència que s'estengui per duplicat, la possibilitat de personació davant de la dependència a l'efecte de lliurar-li l'acte, el termini i les circumstàncies relatives al segon intent de lliurament. Segons aquest precepte, l'avís d'arribada es deixa, simplement, a efectes informatius.

Si aquesta circumstància es presenta, se'ls citarà mitjançant la inserció, una sola vegada, d'**anuncis al Butlletí Oficial** corresponent, per a ser notificats per compareixença en un termini màxim de quinze dies naturals (l'article 105.6 LGT de 1963 establia un termini màxim de deu dies) a partir del dia següent a la publicació de l'anunci al Butlletí Oficial[61] (s'ha de deixar constància en l'expedient del butlletí en què s'ha publicat l'anunci).

[61] Articles 112.2 LGT i 115 RGGIT

La regulació de la notificació per compareixença

Com a novetat, es preveu que la publicació al Butlletí Oficial corresponent s'efectuarà els dies 5 i 20 de cada mes o el dia hàbil posterior immediat. Aquesta mesura pretén dotar de seguretat jurídica els obligats tributaris, ja que no és el mateix no saber quan pot sortir publicat un anunci d'aquest tipus que haver de mirar el Butlletí Oficial únicament els dies 5 i 20 de cada mes.

També es preveu la publicació en els llocs destinats a aquest efecte en l'oficina de l'Administració tributària corresponent a l'últim domicili conegut.

Si l'últim domicili fos a l'estranger, l'anunci es podrà exposar en el consolat o secció consular de l'ambaixada corresponent.

Una altra novetat de la LGT vigent és que permet l'ús de mitjans informàtics i telemàtics per a la pràctica d'aquests anuncis.

Si l'interessat o el seu representant **compareix**, es practica una notificació individual personal, tot i que practicada davant del mateix òrgan que l'ordena.

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

Si **no compareixen** l'interessat o el seu representant, es té per produïda la notificació des del dia següent a l'acabament del termini per a comparèixer.

Finalment, la LGT disposa, com a novetat, en relació amb la necessitat d'acudir en múltiples ocasions a aquest tipus de notificació, que:

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

Article 112.3 LGT

2) Notificacions defectuoses i la convalidació

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

a) Determina el moment a partir del qual comença l'eficàcia de l'acte administratiu i obliga el particular.

b) Comença a partir del dia següent al de la notificació el còmput del termini per a interposar recursos contra l'acte notificat.

Notificació defectuosa i convalidació

Es tracta d'una qüestió que estava regulada a 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'aplica el que disposa l'article 40.3 LPACAP.

c) S'interromp el termini de prescripció.

Interrupció de la prescripció

Quant al polèmic tema de si les notificacions defectuoses interrompen o no els terminis de prescripció, poden destacar-se 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 eficàcia interruptiva a les actuacions administratives.

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

a) No s'obre el termini per a interposar recursos.

b) L'acte notificat no obliga el contribuent.

c) No interromp la prescripció. Això no obstant, en aquest punt hi ha jurisprudència contradictòria.

En aquests casos, malgrat que la notificació és defectuosa, l'acte encara és vàlid, però manca d'eficàcia.

La indefensió de l'obligat tributari

Com ha posat de manifest el mateix TC en la S 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).

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

Aquesta regla que la notificació defectuosa no causa efectes té alguna excepció, de manera que és possible que les notificacions defectuoses produeixin efectes en certs supòsits anomenats "de **convalidació**" o "compensació de defectes", sobre la base del 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, ometin la indicació de si l'acte és o no definitiu en la via administrativa, o l'expressió dels recursos que escaiguin, o l'òrgan davant del qual s'haguessin de presentar i el termini per a interposar-los, tenen efecte a partir del moment en què l'interessat dugui a terme actuacions que suposin el coneixement del contingut de la resolució o l'acte objecte de la notificació, o bé hi interposin el recurs escaient[62].

[(62)]Article 40.3 LPACAP

Cal assenyalar que si el recurs o reclamació van dirigits només a impugnar el defecte de notificació, no es produeix la convalidació.

5.5.5. Notificacions electròniques

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

Normativa aplicable

La LGT de 2003 no regula aquesta qüestió, a diferència de la LGT de 1963.

Per tant, si no hi ha cap mena de regulació expressa en la LGT, la normativa aplicable són els articles 41 i 43 LPACAP.

L'ús de mitjans telemàtics

Sense cap mena de 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 un major control administratiu en la pràctica de les notificacions.

Ja que no hem d'oblidar que són molts els actes per notificar als nombrosos contribuents en un sistema de gestió en massa, i en poc temps, atesa la utilització de la informàtica en els procediments tributaris.

Com ja s'ha assenyalat, l'article 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 qualsevol 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.

Notificacions electròniques obligatòries en l'àmbit tributari

En l'àmbit tributari, el RD 1363/2010, de 29 d'octubre, regula els supòsits de notificacions i comunicacions administratives obligatòries per mitjans electrònics en l'àmbit de l'AEAT, en desenvolupament del que preceptua l'article 115 bis RGGIT, mitjançant el sistema d'adreça electrònica habilitada.

En particular, l'article 115 bis RGGIT, en el seu apartat 1, conté una habilitació específica a les administracions tributàries per acordar l'assignació d'una adreça electrònica per a la pràctica de notificacions a determinats obligats tributaris.

Convé destacar que, segons precisa l'article 2 del RD 1363/2010, l'AEAT practicarà les notificacions electròniques a través de l'adhesió al sistema de notificació en adreça electrònica regulat a l'Ordre PRE/878/2010, de 5 d'abril.

Fonamentalment, estan obligades a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions practicades per l'AEAT les societats anònimes, les societats de responsabilitat limitada, les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica que no tinguin nacionalitat espanyola, els establiments permanents i sucursals d'entitats no residents en territori espanyol.

Addicionalment, l'interessat pot 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'article 41.6 LPACAP, amb independència que la notificació es realitzi en paper o per mitjans electrònics, les administracions públiques han de trametre un avís al dispositiu electrònic i/o a l'adreça de correu electrònic de l'interessat que aquest hagi comunicat, informant de la posada a disposició d'una notificació a la seu electrònica de l'Administració o organisme corresponent o a l'adreça electrònica habilitada única. La manca de pràctica d'aquest avís no impedirà que la notificació sigui considerada plenament vàlida.

Disposa l'article 41.2 LPACAP que **no s'efectuaran per mitjans electrònics** les següents notificacions:

a) Aquelles en què 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 ara xecs.

D'altra banda, s'estableix en l'article 41.3 LPACAP que en els procediments iniciats a sol licitud de l'interessat, la notificació es practicarà pel medi assenyalat a l'efecte per aquell. Aquesta notificació serà electrònica en els casos en què hi hagi 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.

La pràctica de les notificacions a través de mitjans electrònics

Les notificacions per mitjans electrònics s'han de fer mitjançant compareixença a la seu electrònica de l'Administració o organisme actuant, a través de l'adreça electrònica habilitada única o mitjançant els dos sistemes, segons disposi cada administració o organisme. A aquests efectes, s'entén per compareixença a la seu electrònica, l'accés per l'interessat o el 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 de la posada a disposició de la notificació sense que s'accedeixi al seu contingut.

Així mateix, s'entén complerta l'obligació de notificar dins el termini màxim de durada dels procediments amb la posada a disposició de 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.

5.6. Altres normes comunes

5.6.1. 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 n'haurà d'obtenir el consentiment o l'autorització judicial oportuna[63].

(63)Article 113 LGT

Cal tenir present que la jurisprudència del Tribunal Constitucional[64], recaiguda sobre el precepte constitucional (article 18.2 CE), estén la garantia d'inviolabilitat al domicili de les persones jurídiques. No obstant això, la protecció que atorga el TC al domicili de les persones jurídiques és menys intensa perquè té menys vinculació amb la intimitat de la vida personal i familiar.

(64)STC 137/1985, de 17 d'octubre. Si bé, com es desprèn de la STC 69/1999, de 26 d'abril, noconstitueixen domicili constitucionalment protegit els locals oberts al públic.

5.6.2. La denúncia pública

Mitjançant la **denúncia pública** es podran 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 tributària[65].

Falta de legitimació del denunciant

Segons una jurisprudència reiterada, el denunciant manca de legitimació per interposar recurs o 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.

(65)Article 114.1 LGT

Procediment davant d'una denúncia pública

Segons l'article 114.2 LGT, un cop rebuda una denúncia, es remetrà a l'òrgan competent per a dur a terme les actuacions que escaiguessin. Aquest òrgan podrà acordar l'arxivament de la denúncia quan aquesta es consideri infundada o quan no s'hi concretin o no s'hi identifiquin prou els fets o les persones denunciades.

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

Finalment, l'article 114.3 LGT precisa que no es considerarà al denunciant interessat en les actuacions administratives que s'iniciïn com a conseqüència de la denúncia ni se li n'informarà del resultat. Tampoc no estarà legitimat per a la interposició de recursos o reclamacions en relació amb els resultats d'aquestes actuacions.Potestats i funcions de comprovació i investigació

Seu del Tribunal Constitucional

5.6.3. Potestats i funcions de comprovació i investigació

L'Administració tributària podrà **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 al'efecte[66].

(66) Article 115.1 LGT

És important tenir en compte que aquesta comprovació i investigació es podrà realitzar fins i tot en el cas que les mateixes afectin a exercicis o **períodes i conceptes tributaris respecte dels quals s'hagués produït la prescripció**, sempre que aquesta comprovació o investigació resulti precisa en relació amb la d'algun dels drets a què es refereix l'article 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'article 66 bis.2 LGT (dret de l'Administració per iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació), en els quals és aplicable el límit en el mateix establert (deu anys).

La comprovació i investigació d'exercicis prescrits

El legislador precisa, a continuació, que, en particular, aquestes comprovacions i investigacions es poden estendre a fets, actes, activitats, explotacions i negocis que, esdevinguts, realitzats, desenvolupats o formalitzats en exercicis o períodes tributaris respecte dels quals s'hagués produït la prescripció regulada en l'article 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, s'estableix en l'article 115.2 LGT que, en el desenvolupament de les funcions de comprovació i investigació, **l'Administració tributària podrà qualificar** els fets, actes, activitats, explotacions i negocis realitzats per l'obligat tributari amb independència de la prèvia qualificació que aquest últim hagués donat als mateixos i l'exercici o període en què la va realitzar, resultant d'aplicació, si s'escau, el que disposa l'article 13 LGT (qualificació), en l'article 15 LGT (conflicte en l'aplicació de la norma tributària) i en l'article 16 LGT (simulació).

La qualificació realitzada 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 s'escau, respecte d'aquelles altres en què no s'hagués produït la prescripció.

Així mateix, cal tenir en compte que, d'acord amb l'article 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 pot comprovar en un posterior procediment d'aplicació dels tributs la concurrència d'aquestes con-

dicions o requisits i, si s'escau, regularitzar la situació tributària de l'obligat sense necessitat de procedir a la revisió prèvia dels actes provisionals d'acord amb el que disposa el títol V de la LGT (revisió en via administrativa).

Finalment, la LGT[67] estableix que l'Administració tributària elaborarà anualment un **pla de control tributari** de caràcter reservat, tot i que això no impedirà que es facin públics els criteris generals que l'informin.

(67)Article 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 inclòses en l'estatut del contribuent és la protecció contra l'arbitrarietat en l'ús de facultats discrecionals com la present. Això no comporta només que l'exercici d'aquesta facultat estigui reservat a òrgans d'un cert nivell, per damunt dels que 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 desviacions eventuals.

Activitats

1. Confeccioneu un quadre i assenyaleu-hi les diferents etapes evolutives de l'aplicació dels tributs.

2. Enumereu les actuacions d'informació i assistència als obligats tributaris.

3. Assenyaleu les semblances i les diferències entre les liquidacions provisionals i les definitives.

4. Destaqueu les conseqüències principals de la manca de resolució en termini d'un procediment tributari.

5. Identifiqueu els requisits de validesa de les notificacions tributàries.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. La liquidació tributària...

a) ... es produeix necessàriament en tots els deutes tributaris.
b) ... és impugnable únicament si és definitiva.
c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

2. Les consultes tributàries...

a) ... com a norma general, són vinculants.
b) ... en general, no són vinculants, llevat d'alguns supòsits.
c) ... en cap cas no són vinculants.

3. El deure de col·laboració amb l'Administració tributària...

a) ... incumbeix només a les persones físiques.
b) ... incumbeix tant a les persones físiques com a les jurídiques.
c) ... no té cap límit en el seu compliment.

4. La liquidació tributària...

a) ... és una manifestació unilateral de voluntat de l'ens públic.
b) ... es pot dur a terme pels mateixos subjectes passius.
c) Ambdues són certes.

5. 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.

6. Les notificacions tributàries, quan el procediment comença a instància de part, es practiquen al...

a) ... domicili fiscal de l'obligat tributari.
b) ... lloc assenyalat per l'obligat tributari o, en el seu defecte, al seu domicili fiscal.
c) ... lloc que triï l'òrgan administratiu.

Cas pràctic

Tres amics, els Sr. López, Jiménez i Pérez, són objecte d'unes actuacions inspectores, com a conseqüència de les quals es practica a cadascú la liquidació corresponent que regularitza la seva situació tributària, el 25 de novembre de 2016.

Al Sr. López, la Inspecció li notifica aquesta liquidació per mitjà del fax que té instal·lat al seu lloc de treball, la qual és recollida per la seva secretària.

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

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

Cap dels tres amics no paga la corresponent liquidació, i quan els és exigit el pagament en constrenyiment, al·leguen el següent: el Sr. López al·lega que no va rebre el fax de la Inspecció en el qual li notificaven la liquidació; el Sr. Jiménez al·lega que el porter del seu edifici no li va lliurar la notificació; i el Sr. 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 ocorre 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 Sr. 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 Sr. Jiménez?

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

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. a

3. b

4. a

5. b

6. b

7. Cas pràctic

a) D'acord amb l'art. 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 seva motivació quan no s'ajustin a les dades consignades pe l'obligat tributari o a l'aplicació o interpretació de la normativa realitzada per aquest, amb expressió dels fets i elements essencials que els originin, i també dels fonaments de Dret; els mitjans d'impugnació que puguin ser exercits amb expressió dels terminis i òrgans davant dels quals han de ser interposats; el lloc, termini i forma en la qual s'ha d'ingressar el deute tributari; i, finalment, el seu caràcter provisional o definitiu.

D'altra banda, segons es desprèn de l'art. 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) i, de l'altra, la data de la recepció; i, finalment, la identitat de qui rep la notificació (DNI i firma).

b) Segons l'art. 112 LGT, en ambdós 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 al lloc designat sense que es pugui practicar a l'interessat o el seu representant, per causa no imputable a l'Administració, se'ls citarà mitjançant la inserció d'anuncis al butlletí oficial corresponent, per a ser notificats per compareixença en un termini màxim de quinze dies a partir de l'endemà de la publicació de l'anunci al butlletí oficial.

Així mateix, es preveu la publicació als llocs destinats a aquest efecte en les delegacions i administracions corresponents a l'últim domicili conegut. Si compareix l'interessat o el seu representant, es practica una notificació individual personal, encara que practicada davant del mateix òrgan que l'ordena. Si l'interessat o el seu representant no compareixen, es té per produïda la notificació des de l'endemà de l'acabament del termini per 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'n càrrec). En el cas que el destinatari consti com a desconegut al domicili o lloc, n'hi haurà 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 al lloc per ells designat.

Aquest tipus de notificació pot semblar que vulnera el principi de seguretat jurídica, però es realitza 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 Sr. López al·lega que no va rebre el fax que li va enviar la Inspecció. Atès que el fax no és un mitjà considerat vàlid per a practicar notificacions, la notificació s'entendrà que no ha estat practicada, ja que no hi ha manera d'acreditar que s'ha rebut o no.

Si se li hagués practicat per correu el mitjà elegit seria vàlid, però cal veure què ocorre amb el lloc on es practica la notificació. Com que és un procediment iniciat d'ofici, l'Administració pot elegir 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 Sr. Jiménez al·lega que el porter no li dóna la notificació. Aquest motiu no prosperaria, ja que en matèria de notificació regeix el principi de l'emissió i no el principi del coneixement de l'acte notificat, per evitar que es paralitzi l'actuació administrativa.

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

e) El Sr. 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 així s'ha fet, la notificació ha estat practicada correctament i no prosperaran les al·legacions del Sr. Pérez en la seva defensa.