
Aspectos generales

PID_00264495

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas





Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. La aplicación de los tributos	7
2. Concepto de <i>procedimiento tributario</i>. Clases	9
2.1. Concepto de <i>procedimiento administrativo</i>	9
2.2. Concepto de <i>procedimiento tributario</i>	10
2.3. Clases de procedimientos tributarios	11
3. Fuentes normativas. Evolución legislativa	13
3.1. Regulación de los procedimientos tributarios	13
3.2. Evolución legislativa	15
3.3. Tendencias de la moderna aplicación de los tributos	17
4. Principios generales de la aplicación de los tributos	19
4.1. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios	19
4.1.1. Configuración del deber administrativo. Concepto de información y asistencia	19
4.1.2. Fundamento y contenido de las actuaciones	20
4.1.3. La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria	22
4.1.4. Las consultas tributarias escritas	22
4.1.5. El Consejo para la Defensa del Contribuyente	25
4.1.6. La emisión de certificados tributarios	26
4.2. La colaboración social en la aplicación de los tributos	28
4.3. El deber de colaboración con la Administración tributaria	29
4.4. El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria	30
4.5. El empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario	33
5. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos	36
5.1. Especialidades de los procedimientos tributarios	36
5.1.1. Iniciación	36
5.1.2. Desarrollo	36
5.1.3. Terminación	38
5.2. Las liquidaciones tributarias	38
5.2.1. Concepto de <i>liquidación</i>	39

5.2.2.	Clases de liquidaciones	42
5.2.3.	Notificación de las liquidaciones	42
5.3.	El deber de resolver y plazos de resolución	44
5.4.	La prueba en los procedimientos tributarios	46
5.4.1.	Carga de la prueba	46
5.4.2.	Medios y valoración de la prueba	47
5.4.3.	Valor probatorio de las diligencias, las declaraciones y las manifestaciones del obligado tributario	48
5.4.4.	Valor probatorio de los registros públicos y de las presunciones	49
5.5.	Las notificaciones tributarias	50
5.5.1.	Medios para la práctica de las notificaciones	51
5.5.2.	Plazo y lugar para practicar las notificaciones	52
5.5.3.	La recepción y el rechazo de la notificación	53
5.5.4.	Notificación por comparecencia. Notificaciones defectuosas y su convalidación	55
5.5.5.	Notificaciones electrónicas	58
5.6.	Otras normas comunes	60
5.6.1.	Entrada en el domicilio de los obligados tributarios	60
5.6.2.	La denuncia pública	61
5.6.3.	Potestades y funciones de comprobación e investigación	61
	Ejercicios de autoevaluación	65
	Solucionario	67

Introducción

Cuando la Administración tributaria ejerce sus potestades, cada una de ellas se manifiesta en el correspondiente procedimiento, compuesto por una serie de actos relacionados entre sí y que están encaminados a conseguir una finalidad común que puede ser la de gestionar, inspeccionar y recaudar los tributos, sancionar la comisión de infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

Los procedimientos tributarios son procedimientos administrativos porque están desarrollados por una Administración pública, la tributaria, pero especiales por la materia. De ahí que se rijan por una normativa propia, si bien la normativa administrativa general es de aplicación supletoria.

En el sistema actual de aplicación de los tributos, es al obligado tributario a quien corresponde el cumplimiento de un buen número de obligaciones, especialmente de carácter formal. Por esta razón, se articulan las siguientes figuras para una correcta aplicación de los tributos, que adquieren en la actualidad un especial relieve: el deber de la Administración tributaria de informar y asistir al obligado en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones; el deber de colaboración con la Administración; la colaboración social en la aplicación de los tributos y el empleo de las tecnologías de la información.

Por otra parte, en el desarrollo de los procedimientos tributarios, o de algunos de ellos, son cuestiones comunes, que se conciben como garantía del obligado, las siguientes: el régimen jurídico de la liquidación, como acto tributario más importante; el plazo de duración del procedimiento; la obligación de resolver; la notificación de los actos tributarios; o la prueba. Por lo cual conviene conocer las consecuencias que la inobservancia o un cumplimiento defectuoso de tales cuestiones provocan en el desarrollo de los procedimientos y la posición del obligado tributario.

Por último, destaca el tema de la liquidación, como acto administrativo de cuantificación de una deuda tributaria, que distingue entre las liquidaciones provisionales y las definitivas, en función de si la Administración puede revisarlas de nuevo desde su potestad de investigación y comprobación.

Objetivos

Los principales objetivos por alcanzar con el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Delimitar las clases y la finalidad de cada uno de los procedimientos tributarios.
- 2.** Comprender su evolución legislativa y sus fuentes reguladoras.
- 3.** Asimilar el contenido del deber de información y asistencia a los obligados tributarios.
- 4.** Individualizar los supuestos que permiten plantear una consulta y concretar los efectos de vinculación que se producen.
- 5.** Identificar el objeto y los límites del deber de colaboración con la Administración tributaria.
- 6.** Entender el fundamento de la colaboración social en la aplicación de los tributos.
- 7.** Conocer el alcance del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.
- 8.** Distinguir las implicaciones de la utilización de las nuevas tecnologías en la Administración tributaria.
- 9.** Comprender el concepto, el contenido y las clases de liquidaciones tributarias.
- 10.** Determinar el plazo de duración de los procedimientos tributarios y las consecuencias de la obligación de resolver.
- 11.** Dominar el régimen de las notificaciones tributarias.
- 12.** Entender los medios de prueba y su valoración en materia tributaria.

1. La aplicación de los tributos

La **aplicación de los tributos** puede definirse como la manera en que se hacen efectivos los derechos y las obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria.

Esto es, quién determina Y como la deuda tributaria, cómo se exige, cómo se controla su cumplimiento y cómo reacciona la Administración ante su incumplimiento.

Dicha aplicación de los tributos comprende¹:

- Las actividades administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios.
- Las actuaciones de gestión.
- Las actuaciones de recaudación.
- Las actuaciones de inspección.
- Las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Las actividades administrativas y las actuaciones de los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua.

En consecuencia, la aplicación de los tributos está integrada tanto por actuaciones administrativas como por actuaciones de los obligados tributarios.

La aplicación de los tributos se desarrolla mediante **procedimientos administrativos**. En concreto, por mediación de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación².

En todo caso, **quedan al margen** de la aplicación de los tributos, las actuaciones de resolución de las reclamaciones económico-administrativas³. Y, aunque no se recoge de forma expresa, parece que, asimismo, quedan fuera de su ámbito el procedimiento sancionador y el resto de procedimientos de revisión.

⁽¹⁾Artículo 83 LGT

La aplicación de los tributos

En la LGT de 1963, el equivalente al concepto de *aplicación de los tributos* era el de *gestión tributaria*.

⁽²⁾Artículo 83.3 LGT

Procedimientos para la aplicación de los tributos

Dicho de otra manera, los cauces procedimentales por los cuales la Administración hace efectiva la prestación tributaria son los procedimientos que la LGT denomina de aplicación de los tributos en su título III (artículos 83 a 180). En el seno de estos procedimientos no sólo se producirán actuaciones administrativas, sino también de los obligados tributarios.

⁽³⁾Artículo 84 LGT

Por otra parte, la **competencia territorial**⁴ en materia de la aplicación de los tributos se atribuye al órgano que determine la Administración tributaria competente mediante disposición publicada en el boletín oficial correspondiente. En su defecto, se atribuye al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.

⁽⁴⁾Artículo 84 LGT

2. Concepto de *procedimiento tributario*. Clases

2.1. Concepto de *procedimiento administrativo*

A grandes rasgos, puede describirse el **procedimiento administrativo**, según la Exposición de Motivos de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, como el "cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin".

El procedimiento consiste, pues, en una forma de combinación de actos relacionados entre sí. Sin embargo, no toda pluralidad de actos constituye un procedimiento, sino que para su existencia es necesario que concurren los tres **requisitos** siguientes:

- 1) En primer lugar, cada uno de los actos combinados conserva su individualidad.
- 2) En segundo lugar, la conexión entre dichos actos debe radicar en la unidad de efecto jurídico, puesto que lo que determina su unidad es el efecto jurídico al que están encaminados los actos del procedimiento (el ejercicio de una función dirigida a la consecución de fines públicos).
- 3) Y, finalmente, los actos deben estar vinculados causalmente entre sí, de modo que cada uno suponga el anterior y el último suponga el grupo anterior. Por otra parte, cada uno de estos actos integrantes del procedimiento debe conservar su propia validez por la influencia de unos sobre otros.

De esta idea inicial se derivan tres **caracteres** del procedimiento:

- 1) De un lado, la obligatoriedad respecto a la Administración, ya que la actuación de ésta debe discurrir necesariamente a través del cauce establecido, del procedimiento, para ser legítima.
- 2) De otro, dicha obligatoriedad, que supone que la actividad de la Administración debe ajustarse al procedimiento, convierte a éste en garantía de los derechos del administrado frente a aquélla.
- 3) Y la última de las notas, relacionada con su carácter de sucesión de actos, consiste en que en él se insertan tanto los actos de la Administración como los de los administrados, cada cual con su trascendencia para la resolución fi-

nal, pero guardando su propia sustantividad jurídica, tal como se ha señalado. Esto supone que la validez y eficacia de cada uno de los actos se determina singularmente.

La obligatoriedad de que la Administración se someta al procedimiento implica que el ordenamiento jurídico la vincula al principio de legalidad o, para ser más exactos, exige que su actuación se desarrolle "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho"⁵.

La exigencia de procedimiento

Es decir, el principio general del sometimiento de la actuación administrativa a las reglas de un procedimiento previo es consecuencia natural del sometimiento de la Administración a la ley, así como de la exigencia de su buen funcionamiento.

Pero, por otra parte, el procedimiento impone una previa reflexión sobre la decisión que cabe adoptar, con la práctica de pruebas y la audiencia del interesado, y generalmente exigirá la motivación de la misma. El establecimiento de tales trámites, que deben ser observados necesariamente por la Administración al actuar frente a particulares, constituye un medio de defensa y de seguridad de éstos, a la vez que sirve para alcanzar la efectiva realización de los fines públicos.

Así pues, la exigencia de procedimiento se justifica no sólo por motivos de legalidad y eficacia de la Administración, sino también como garantía y participación del ciudadano.

Consecuencia de esta vertiente del procedimiento administrativo como cauce formal garantizador del interés público y de los derechos de los particulares, es que el procedimiento se erige en requisito del acto o de la actuación administrativa⁶.

Así pues, su omisión total y absoluta puede llegar a producir la **nulidad de pleno derecho** del acto así dictado⁷. Y es tal su trascendencia, que la Constitución española establece en su artículo 105.c) que la ley regulará el procedimiento por el que han de producirse los actos administrativos.

Las normas procedimentales son consideradas de orden público por ser normas de derecho público, las cuales garantizan tanto los derechos de los administrados como el interés público; de este modo puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia de 8 de junio de 1981, a propósito de la potestad sancionadora de la Administración.

2.2. Concepto de *procedimiento tributario*

Centrándonos en el ámbito tributario, debe indicarse que para dar satisfacción al mandato constitucional⁸ según el cual "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 que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio", la Administración tributa-

⁽⁵⁾ Artículo 103.1 CE

⁽⁶⁾ Artículo 34.1 LPACAP

⁽⁷⁾ Artículo 47.e LPACAP



Portada de la Constitución española

⁽⁸⁾ Artículo 31.1 CE

ria puede ejercer una serie de **potestades**, cada una de las cuales se manifiesta en el correspondiente procedimiento. De ahí que en materia tributaria exista una pluralidad de procedimientos.

Un **procedimiento tributario** está constituido por una serie de actos relacionados entre sí con una finalidad común: gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

Las **partes** implicadas en tal procedimiento tributario son, por un lado, la Administración tributaria, y por otra, un obligado tributario.

2.3. Clases de procedimientos tributarios

Los principales procedimientos tributarios son los siguientes:

1) En primer lugar, la deuda tributaria ha de ser cuantificada dentro del procedimiento de **gestión**, a través del sistema de autoliquidación o de liquidación administrativa. Con anterioridad a la aprobación de la LGT del año 2003 este procedimiento se denominaba *de liquidación*.

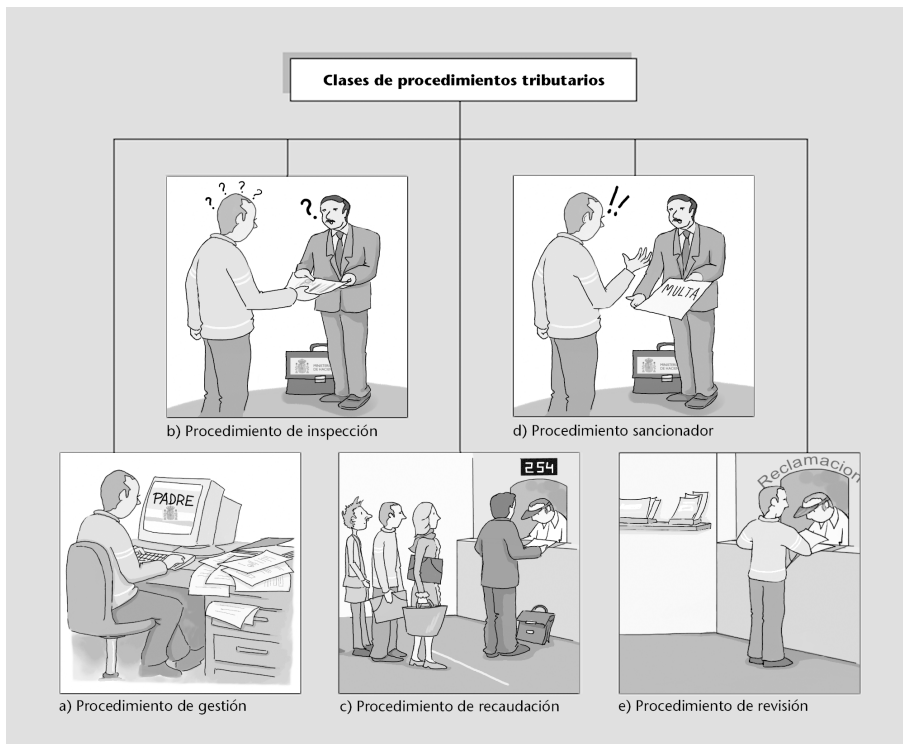
2) En segundo lugar, si la Administración detecta errores en la deuda liquidada o si detecta que algo no se ha declarado, se inicia el procedimiento de **inspección**, a los efectos de regularizar la deuda no declarada o incorrectamente cuantificada.

3) En tercer lugar, se abre el procedimiento de **recaudación** en el que la deuda ya cuantificada ha de ser ingresada en el correspondiente plazo (período voluntario). En determinados casos, si no se ingresa en dicho plazo, la Administración exige coactivamente el pago de la deuda.

4) En cuarto lugar, como consecuencia del proceso de regularización, puede abrirse un procedimiento **sancionador**, al objeto de imponer una sanción en el caso de que se haya cometido una infracción tributaria. Este procedimiento se desarrolla de manera separada de los procedimientos de gestión e inspección, en los que se descubren las infracciones.

5) Y, finalmente, la Administración de oficio, en ocasiones, o a instancia del obligado tributario que no esté de acuerdo con la actuación administrativa, pueden iniciar un procedimiento de **revisión**. Su manifestación principal viene dada por las reclamaciones económico-administrativas. En estos casos, se aplica el principio de separación procedimental y orgánica entre las funciones de aplicación del tributo y de resolución de los actos dictados en su curso.

Éstos son los principales procedimientos tributarios, pero no los únicos. A su vez, dentro de cada uno de estos procedimientos, pueden abrirse otros procedimientos, como sucede con el procedimiento de derivación de la responsabilidad, el procedimiento para decidir si se admite el pago en especie, el procedimiento para obtener información tributaria del obligado tributario, etc.



3. Fuentes normativas. Evolución legislativa

3.1. Regulación de los procedimientos tributarios

La **Ley General Tributaria (LGT)**⁹ constituye la disposición que establece los principios básicos y la normativa común de las instituciones fundamentales del sistema tributario español.

⁽⁹⁾Ley 58/2003, de 17 de diciembre

En consecuencia, la Ley General Tributaria es la norma fundamental que regula los principales aspectos de los procedimientos tributarios.

En definitiva, los procedimientos tributarios son procedimientos administrativos, pero especiales por razón de la materia, de ahí que en los artículos 98 y siguientes de la LGT se recojan las especialidades que los mismos presentan respecto del procedimiento administrativo común.

Novedades introducidas por la LGT del 2003

Entre las novedades que recoge esta norma, en relación con la anterior LGT de 1963, cabe destacar las siguientes:

- Se establece el carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración encargados de la aplicación de los tributos de todas las consultas tributarias escritas.
- No se exigirán intereses de demora cuando la Administración incumpla los plazos máximos de resolución por causa imputable a la misma, a partir del momento en que dicho incumplimiento se produzca.
- En los aplazamientos, fraccionamientos o suspensión de deudas con aval bancario, el interés de demora exigible será el interés legal (sin incrementarlo en un 25%, que es la regla general).
- Ampliación de plazos para pagar y recurrir. Se amplían en 15 días los plazos para realizar el ingreso de la deuda en período voluntario. Asimismo, se amplía en 15 días el plazo para presentar recursos y reclamaciones, que queda fijado en un mes.
- Se amplían los supuestos en que procede el reembolso del coste de las garantías y se establece la obligación de abonar el interés legal con el reembolso.
- Se incorpora una regulación detallada de los procedimientos de aplicación de los tributos: gestión tributaria, inspección y recaudación.
- En el procedimiento de inspección se introduce la posibilidad de firmar actas con acuerdo en supuestos tasados, con una reducción de la sanción del 50%.
- Las infracciones se califican según la conducta realizada por el infractor (ocultación, anomalías contables, medios fraudulentos) en leves, graves y muy graves. Se establecen criterios de graduación más claros para evitar la discrecionalidad administrativa a la hora de cuantificar las sanciones.
- No se exigen intereses de demora en los recursos en vía administrativa contra sanciones.
- Aplicación retroactiva del régimen sancionador más favorable.



Se regula la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos tributarios.

- Se reducen los recargos del período ejecutivo para fomentar el cumplimiento y se dota de mayor flexibilidad al embargo de bienes.
- Se crea un procedimiento de reclamación abreviado ante órganos unipersonales para supuestos de pequeña cuantía o de escasa complejidad.
- Reducción del 25% de las sanciones cuando las sanciones se ingresen en periodo voluntario sin interposición de recurso.

La LGT ha sido objeto de una importante modificación parcial en el año 2015, a través de la **Ley 34/2015**, de 21 de septiembre.

En relación con las disposiciones generales y los procedimientos de gestión, destacan las reformas en las disposiciones interpretativas con carácter vinculante, el conflicto en la aplicación de la norma, la regulación de la prescripción tributaria, la publicación del listado de deudores y defraudadores tributarios, el valor probatorio de las facturas y presunciones tributarias, el examen de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada y algunas modificaciones en la regulación del número de identificación fiscal.

Respecto a los principales cambios introducidos en los procedimientos de inspección y recaudación, cabe mencionar la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones y los procedimientos de inspección, las reformas en el método de estimación indirecta, el aplazamiento y fraccionamiento del pago, las garantías de la deuda tributaria, el procedimiento de apremio y el llevado a cabo frente a los responsables, así como la nueva normativa sobre la recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.

Y, finalmente, las reformas más importantes en materia de infracciones y sanciones y de revisión en vía administrativa son la reducción de la sanción por no presentar declaraciones por medios telemáticos o por la falta de contestación a requerimientos, las nuevas infracciones relativas a la obligación de identificar a los titulares de cuentas bancarias, las sanciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, las reformas en materia del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, así como las actuaciones de la administración en supuestos de delito fiscal.

La LGT se encuentra desarrollada por **reglamentos generales**. Son los siguientes:

- Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre (RGRST).
- Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el RD/520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).
- Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio (RGR).

- Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio (RGGIT).

Además, las **leyes y reglamentos reguladores de cada tributo** pueden establecer alguna sanción específica en el ámbito del mismo, así como regular alguna particularidad del procedimiento de gestión de dicho impuesto.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que la **normativa administrativa** es de aplicación supletoria en materia tributaria, tal como dispone el artículo 7.2 LGT. En el mismo sentido, la DA 1ª LPACAP establece que sus disposiciones son de aplicación supletoria en las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos y de su revisión en vía administrativa, que se regulan por su normativa específica.

3.2. Evolución legislativa

El procedimiento de gestión o aplicación de los tributos ha ido evolucionando desde la aprobación de la LGT en 1963 hasta la estructura que presenta en la actualidad, por la aparición de nuevas técnicas en la aplicación de los tributos.

De un procedimiento liquidador en el que los obligados desempeñaban solamente un papel secundario o auxiliar respecto del de la Administración, se ha ido transformando en un procedimiento en el que la **colaboración del administrado** se ha convertido en pilar básico en la aplicación de los tributos.

En el **sistema tradicional** de aplicación de los tributos, la LGT de 1963 la concebía como la sucesión de procedimientos separados entre sí (siguiendo el esquema del proceso judicial).

El sistema tradicional de aplicación de los tributos

En una primera fase, el procedimiento se inicia por la declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo o por la investigación de la Administración.

En una segunda fase, una vez que la Administración conoce la existencia del hecho imponible, por la declaración o por la investigación, la Administración emite un primer pronunciamiento sobre la cuantía del tributo, practica una liquidación provisional con base en los datos aportados en la declaración o los que obren en poder de la Administración de antemano. Dicha liquidación, notificada al sujeto pasivo, declara la existencia de una deuda tributaria, determina su cuantía y la hace exigible. De esta forma, la deuda liquidada se recauda en período voluntario o bien en apremio.

En una tercera fase, la inspección no sólo comprueba la veracidad de los datos declarados y que han servido para practicar la liquidación, facilitando la prueba de los hechos imponibles conocidos, sino que también investiga la existencia de hechos imponibles o circunstancias no declaradas. Se trata de una actuación auxiliar de la liquidación y la recaudación (desarrolla una función semejante al de la investigación policial en el proceso penal). Su función no sólo es la obtención de los datos mismos, sino también de los me-

dios de comprobación que los acreditaran, y que, en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.

Finalmente, los órganos de gestión, a la vista de los datos obtenidos en la comprobación y que se consideran ya firmes, pueden dictar una liquidación definitiva, en la que la Administración se pronuncia definitivamente sobre la cuantía del tributo. La liquidación definitiva puede confirmar la provisional si la actividad comprobatoria la encuentra ajustada a derecho o bien rectificarla fijando la cuantía definitiva de la deuda. También es notificada al sujeto pasivo, exigiéndole el pago; y salvo incumplimiento o recurso, cierra la intervención administrativa en la aplicación del tributo.

Así pues, en el esquema de la liquidación tradicional se dictaba un acto de liquidación caso por caso, y era necesaria la intervención de la Administración para determinar la cuantía de la deuda tributaria: el sujeto pasivo cumplía una función muy limitada que se traducía en la presentación de la declaración tributaria; las restantes funciones correspondían a la Administración, como se ha dicho. Este sistema solamente podía aplicarse en un sistema tributario en el que existían pocas actuaciones administrativas.



Sin embargo, en el **sistema actual** de aplicación de los tributos, en el que se dictan millones y millones de actos –esto es, existen millones y millones de deudas por cada una de las más importantes figuras impositivas–, no puede aplicarse el esquema descrito.

En nuestro sistema actual de aplicación de los tributos, se han producido las siguientes **novedades** respecto del sistema tradicional:

1) Se han generalizado las autoliquidaciones. En ellas, la ley impone al obligado tributario no sólo el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también el de cuantificar en el mismo acto el importe de su deuda con base en los elementos de cuantificación previstos en la ley, así como el deber de ingresarla al Tesoro en el mismo momento de presentar su declaración, sin necesidad de ningún requerimiento por parte de la Administración.

La generalización de las autoliquidaciones

Con el sistema de autoliquidación, en un solo acto se reúnen las operaciones de declaración, liquidación y recaudación. Y no se precisa intervención administrativa previa al ingreso del tributo, al ser el propio sujeto el que calcula su importe cuando se realiza un hecho imponible. Normalmente, es lo que sucederá; se consumará la aplicación del tributo con la sola intervención del obligado cuando la Administración no actúe en el plazo de cuatro años en que prescribe su derecho a liquidar el tributo.

La liquidación tradicional sólo tiene lugar en supuestos marginales: en primer lugar, en los tributos de contraído previo y, en segundo lugar, en los supuestos de comprobación o investigación, en los que se descubren irregularidades en las autoliquidaciones o bien éstas no tienen lugar. Por ello, el acto de liquidación ha quedado desplazado del procedimiento de gestión.

2) La intervención administrativa, anteriormente de liquidación, se transforma progresivamente en comprobación y control de lo actuado por el sujeto, y se desarrolla con posterioridad a la intervención del mismo o por no haberse producido dicha intervención al incumplir sus deberes tributarios.

Técnicas de gestión en masa

A un sistema como el actual le corresponden técnicas de gestión en masa (autoliquidaciones e ingresos anticipados). Esta forma de gestión influye tanto en el papel que desempeñan los obligados tributarios como la Administración tributaria.

3) Por la gestión en masa y la generalización de las autoliquidaciones, se hace necesario comprobar y controlar lo actuado por los sujetos: por ello, los órganos de gestión ya no sólo liquidan, sino que han visto ampliadas sus facultades de comprobación.

4) Los órganos de inspección han asumido funciones liquidadoras por razones de economía procedimental, antes desempeñadas sólo por los órganos de gestión.

Las funciones liquidadoras de los órganos de inspección

El artículo 141.g) LGT dispone que corresponde a la inspección "la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación".

En consecuencia, la inspección comprueba, investiga y liquida el tributo. Ya no desempeñan funciones de comprobación y liquidación órganos distintos en varias fases del procedimiento; ahora la comprobación, y en su caso la investigación, corresponde al mismo órgano que cuantifica la deuda, o sea, la inspección.

5) En el sistema tradicional, el control administrativo subsiguiente a la declaración era necesario y no podía suprimirse. En la actualidad, al margen de la comprobación masiva de los órganos de gestión, el control por parte de la inspección es eventual y no se exige en todos los supuestos.

6) Por el auge de la función de control de la Administración al recaer sobre el obligado la responsabilidad de cuantificar el tributo, han adquirido especial importancia los deberes de colaboración con la Administración, no sólo del contribuyente, sino también de terceros.

7) El concepto de gestión tributaria pasa a identificarse en la LGT del 2003 con un área concreta de aplicación de los tributos: la recepción y el tratamiento de declaraciones y autoliquidaciones.

La aplicación de los tributos en la LGT de 2003

Dejando al margen los órganos de recaudación, los órganos a través de los cuales se desarrollan los procedimientos de aplicación de los tributos (antes, gestión) son los órganos de gestión y los de inspección, ambos con las mismas funciones de control y liquidación, como se acaba de señalar. De esta manera, resulta importante determinar cuándo tienen competencia unos y otros.

Por otra parte, los órganos de Recaudación han pasado de ejercer sus funciones en el sistema tradicional una vez dictada la liquidación, para confundirse con la gestión, ya que con la presentación de las autoliquidaciones se produce el ingreso de la deuda determinada. Lo que queda como recaudación propiamente dicha es la fase ejecutiva.

3.3. Tendencias de la moderna aplicación de los tributos

Las **tendencias** de la moderna aplicación de los tributos en nuestro país giran en torno a los siguientes ejes:

Deberes de colaboración con la Administración

Sobre la base de los deberes de colaboración con la Administración, cualquier persona está obligada a suministrar a la Administración datos con trascendencia tributaria obtenidos de sus relaciones económicas o profesionales con terceros, aunque no afecten a los tributos que recaen sobre ella como sujeto pasivo: bien con carácter general o bien previo requerimiento de los órganos competentes.

1) Sin olvidar su papel de control del cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos, se potencia el papel asistencial de la Administración tributaria, como una Administración prestadora de servicios y ayuda al contribuyente.

2) La gestión tributaria actual, por lo tanto, tiende a retomar el papel liquidador de la Administración. En 1978, la Administración tributaria contaba con escasos medios personales y materiales, y las tecnologías de la información no estaban aún desarrolladas. En cambio, hoy en día, los avances en este tipo de técnicas permiten no sólo que la Administración procese información y controle, por lo tanto, la actuación del contribuyente, sino que puede descargarle de deberes, en la mayoría de los casos demasiado complejos para el ciudadano medio.

Tres son los **pasos** que se han dado hacia esta nueva concepción del papel de la Administración en la aplicación de los tributos:

1) La potenciación del deber de información y asistencia al obligado tributario, sobre todo desde la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. La Administración está obligada a orientar y ayudar al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus derechos.

Actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios

Algunos ejemplos son los programas de ayuda para la confección de las declaraciones (PADRE, etc.), las bases de datos de información básica (INFORMA), las campañas divulgativas en medios de comunicación, la confección de autoliquidaciones del IRPF por la Agencia Tributaria (servicio de cita previa, servicio telefónico, etc.), la potenciación del uso de las declaraciones telemáticas, la posibilidad de efectuar notificaciones por vía telemática, etc.

2) La comunicación de datos y devolución rápida del IRPF. La Ley del IRPF de 1998 y su reglamento preveían que la Administración, previa solicitud de los contribuyentes no obligados a declarar, procedería a realizar los cálculos necesarios para determinar la cuantía de la devolución del IRPF (artículo 100 del Texto refundido de la LIRPF de 1998).

3) El borrador de declaración del IRPF. A partir del año 2003, se prevé que los contribuyentes obligados a declarar podrán solicitar a la Administración que les remita, a efectos informativos, un borrador de declaración, siempre y cuando obtengan exclusivamente determinadas rentas (artículo 98 LIRPF).

Actualmente, constituye una derivación de este avance el sistema de Renta Web, en el ámbito del IRPF, y el Suministro Inmediato de Información, en relación con el IVA.

Las devoluciones rápidas del IRPF

Aunque la normativa se refería a ellas como simples cálculos, estábamos, en realidad, en presencia de verdaderas liquidaciones, a pesar de que dichas normas impedían su capacidad de ser impugnadas.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2017). "La regulación del suministro inmediato de información". *Quincena Fiscal* (núm. 20).

4. Principios generales de la aplicación de los tributos

4.1. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios

La correcta aplicación del sistema tributario depende, en buena medida, de que los obligados tributarios, debidamente informados y asistidos, puedan cumplir sus obligaciones y ejercer sus derechos.

De hecho, resulta más fácil para un contribuyente cumplir sus obligaciones tributarias cuando está adecuadamente asistido e informado sobre el alcance de las mismas, así como ejercer sus derechos cuando tiene pleno conocimiento de ellos.

Esta información y asistencia a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones se configura como un **deber** que incumbe a la Administración tributaria¹⁰ (deber que al mismo tiempo constituye un derecho del ciudadano).

⁽¹⁰⁾Artículos 85 LGT y 62 RGGIT

4.1.1. Configuración del deber administrativo. Concepto de información y asistencia

En relación con el **concepto** de las actuaciones de información y asistencia, aunque la normativa no ofrece una definición de las mismas, la doctrina ha propuesto las siguientes:

1) **Actuaciones de información a los obligados tributarios.** Pueden definirse las actuaciones de información desarrolladas por la Administración tributaria como aquellas que pretenden orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración. Se trata, por lo tanto, de actuaciones de orientación a los obligados tributarios.

A este respecto, el art. 63.3 RGGIT señala que en la contestación a las solicitudes de información tributaria, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda recurrirse.

2) **Actuaciones de asistencia a los obligados tributarios.** Por su parte, las actuaciones de asistencia prestadas por la Administración tributaria son aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos. Por consiguiente,

Lectura recomendada

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

mediante ellas, la Administración no se limita a proporcionar una determinada información como en el caso anterior, sino que dichas actuaciones consisten en prestar ayuda al obligado tributario.

4.1.2. Fundamento y contenido de las actuaciones

El **fundamento** del deber de información y asistencia a los obligados tributarios se encuentra en los siguientes principios:

1) El **principio de seguridad jurídica**. Una exigencia derivada del principio constitucional de seguridad jurídica¹¹, en conexión con el principio de confianza legítima en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es que los contribuyentes puedan prever razonablemente y con claridad los efectos de carácter tributario de sus actos y negocios jurídicos con anterioridad a su realización. Para ello, deben tener conocimiento exacto de sus obligaciones y derechos, especialmente cuando no sólo deben cumplir las normas sino también interpretarlas.

2) El **principio de eficacia de la Administración**. El deber de la Administración de facilitar información al contribuyente no halla su fundamento en el principio de seguridad jurídica únicamente, sino también en el principio de eficacia de la Administración pública.

Por su parte, el deber de prestar asistencia a los obligados tributarios encuentra también en este principio de eficacia su fundamento único. Las actuaciones de ayuda al contribuyente no tienen por fundamento el principio de seguridad jurídica, sino exclusivamente el mencionado principio de eficacia, en concreto una de sus manifestaciones, esto es, el principio de Administración al servicio de los ciudadanos¹².

Respecto al **contenido** de las actuaciones de información y asistencia, sólo las primeras se hallan relativamente reguladas por la LGT y el RGGIT, mientras que la normativa de las segundas hay que buscarla en otras disposiciones.

1) Actuaciones de información a los obligados tributarios

- Publicaciones de los textos normativos vigentes, de las contestaciones a consultas y de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión¹³.
- Elaboración de disposiciones interpretativas o aclaratorias de obligado cumplimiento administrativo: para todos los órganos de la Administración tributaria si son dictadas por el Ministro de Hacienda; para los órganos encargados de la aplicación de los tributos si se dictan por el órgano a que

⁽¹¹⁾Artículo 9.3 CE

Lectura recomendada

I. Rovira Ferrer (2017). *Los deberes de información y asistencia en las Administraciones tributarias autonómicas y locales: análisis especial de la Agencia Tributaria de Cataluña y del Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona*. Barcelona: Huygens.

⁽¹²⁾Artículo 103 CE

⁽¹³⁾Artículos 86 LGT y 63 RGGIT

se refiere el artículo 88.5 LGT, es decir, el órgano que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación (arts. 12.3 LGT y 63.1 RGGIT).

- Comunicaciones a sectores económicos determinados y actuaciones de información en las oficinas abiertas al público y en las bases de datos¹⁴. En este sentido, se señala de manera novedosa que las actuaciones de información consistentes en la remisión de comunicaciones, la consulta a bases de datos y la información sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de los tributos, podrá realizarse mediante técnicas informáticas, electrónicas y telemáticas.
- Consultas tributarias escritas que, como norma general, pasan a tener efectos vinculantes y producen la exoneración de responsabilidad de cualquier obligado tributario¹⁵.
- Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90 LGT), que tiene carácter vinculante durante un período de tres meses¹⁶.
- Acuerdos previos de valoración¹⁷, que se encontraban ya previstos en relación con las operaciones vinculadas y ceñidos al ámbito del impuesto sobre sociedades.
- Información al inicio de las actuaciones de inspección, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de los derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones¹⁸.

(14) Artículos 87 LGT y 63 RGGIT

(15) Artículos 88 y 89 LGT y 65 a 68 RGGIT

(16) Artículos 90 LGT y 69 RGGIT

(17) Artículo 91 LGT

(18) Artículo 147.2 LGT

Las solicitudes de información por escrito se contestarán en un plazo máximo de tres meses (art. 64.1 RGGIT), si bien la falta de contestación a dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud (art. 63.3 RGGIT).

2) Actuaciones de asistencia a los obligados tributarios¹⁹

(19) Artículos 77 y 78 RGGIT

- Cumplimentación de las declaraciones por parte de la Agencia Tributaria.
- Programas de ayuda para cumplimentar las declaraciones.
- Determinación de la deuda tributaria del IRPF por la Administración tributaria y devolución del impuesto.
- Presentación de declaraciones telemáticas.

- Interposición de recursos a través de Internet.
- Solicitud, envío y acceso a la información en poder de la Administración tributaria.
- Confección del borrador de declaración del IRPF.

4.1.3. La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria

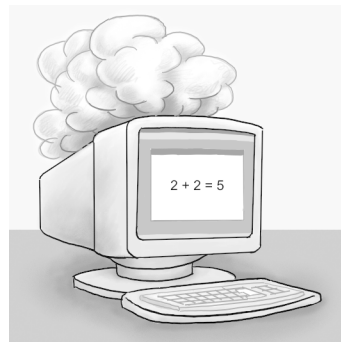
En cuanto a la exoneración de responsabilidad, la LGT se refiere al supuesto de diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁰ que, en concreto, se produce ya no sólo por una interpretación razonable de la norma, sino también por la adecuación de la conducta del obligado tributario a los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones y comunicaciones, así como al criterio contenido en la contestación a la consulta formulada por otro contribuyente cuando exista igualdad sustancial de circunstancias.

⁽²⁰⁾Artículo 179.2.d) LGT

Asimismo, la LGT exonera de responsabilidad por una "deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de las obligaciones tributarias²¹".

⁽²¹⁾Artículo 179.2.e) LGT

A su vez, el RGGIT señala que es de aplicación la exoneración de responsabilidad del art. 179.2 d) LGT en las actuaciones de información y en las contestaciones a las solicitudes de información²².



La LGT exonera de responsabilidad por deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia.

Alcance de la exoneración de responsabilidad

Debe precisarse que esta exoneración de responsabilidad se limita a las infracciones, pero no se extiende a los intereses de demora ni a los recargos.

Sin embargo, algunos autores entienden que tampoco se deberían exigir los intereses de demora ni los recargos, pues el retraso en el pago ha sido causado por la propia Administración, bien por un cambio de criterio de la propia Administración o bien por una información o asistencia defectuosa.

⁽²²⁾Artículo 63.3 RGGIT

4.1.4. Las consultas tributarias escritas

Las consultas tributarias escritas se enmarcan en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios y están reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT y artículos 65 a 68 RGGIT.

La anterior LGT de 1963

En la anterior LGT de 1963, las consultas tributarias escritas estaban reguladas en su artículo 107, precepto que fue modificado por el legislador en dos ocasiones, en las reformas parciales de 1985 y 1995.

Los obligados tributarios pueden formular consultas a la Administración tributaria respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

El objeto de las consultas tributarias

Por ejemplo, ¿qué tipo impositivo de IVA es el aplicable a una determinada operación? O bien, ¿es aplicable una exención del IS a una determinada sociedad?

Por lo tanto, el objeto está centrado fundamentalmente en aspectos materiales, pero también puede ampliarse a los aspectos formales. Por otra parte, abarca tanto cuestiones de derecho como cuestiones de hecho, en tanto que estas últimas suelen implicar valoraciones jurídicas.

Es decir, el objeto de la consulta no se refiere únicamente a la interpretación de una norma tributaria, sino también a las circunstancias fácticas de cada caso individual, sobre las cuales se debe pronunciar el órgano competente para contestar la consulta. Ahora bien, la consulta no puede ser planteada en términos totalmente abstractos o teóricos, sino que ha de estar referida a un caso concreto. En cambio, sí que podrá plantearse una consulta sobre hechos futuros. Por último, el hecho de que ya se haya presentado una consulta sobre una determinada materia, no impide que vuelva a presentarse otra sobre la misma materia.

En cuanto al **plazo** para interponerlas, de acuerdo con el art. 88.2 LGT, las consultas tributarias escritas **se formularán** antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

Respecto a la **forma** de las consultas, deben formularse por escrito, debidamente documentadas con los antecedentes y las dudas suscitadas y con el contenido mínimo detallado en el art. 66.1 RGGIT. Le corresponde contestarlas a la Dirección General de Tributos. El art. 66.5 RGGIT permite la presentación de consultas por medios electrónicos, resultando obligatorio en el caso de quienes deban relacionarse con la Administración por los citados medios.

Si la solicitud no reúne los requisitos de contenido o de acreditación, en su caso, de la representación, se requerirá al obligado tributario para que en el plazo de 10 días, a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto y, en caso de no atender al requerimiento, se le tiene por desistido de la consulta, que será archivada (art. 66.7 RGGIT).

El **plazo máximo para contestar** las consultas tributarias escritas es de seis meses²³ y durante la tramitación del procedimiento se puede requerir al obligado tributario la documentación o información que se entiendan necesarias para la contestación (art. 66.6 RGGIT).

Diferenciación con las consultas verbales

No tiene el mismo régimen jurídico la consulta tributaria escrita que la formulada a los empleados de la Agencia Tributaria en las delegaciones y administraciones o por teléfono. Fundamentalmente, en relación con el objeto, el plazo y la vinculación.

Lectura recomendada

J. Zornoza Pérez (1991). "Las consultas a la Administración en la Ley general tributaria". En: Autores varios. *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma* (vol. II). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

⁽²³⁾Artículo 88.6 LGT

Las consultas escritas contienen una **opinión de la Administración**; por ello, no existe recurso directo contra las mismas, sin perjuicio, de la posibilidad de impugnar los actos administrativos dictados de acuerdo con la contestación²⁴.

(24) Artículo 89.4 LGT

Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración Tributaria debe motivar dicho cambio (artículo 68.1 RGGIT).

Se trata, por lo tanto, de actuaciones de información sobre los criterios interpretativos de la Administración tributaria a través de un procedimiento escrito, el cual pueden solicitar los obligados tributarios. Por lo tanto, no existe obligación de plantear una consulta en ningún caso.

En relación con la **legitimación** necesaria para plantearlas, existen consultas individuales que pueden ser expuestas no sólo por el sujeto pasivo, sino por el resto de obligados tributarios²⁵.

(25) Artículo 88.1 LGT

Además, existen consultas de carácter colectivo, esto es, relativas al conjunto de afectados de un determinado sector económico o social: las formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, etc²⁶.

(26) Artículo 88.3 LGT

Quizá lo más característico de las consultas tributarias escritas sea el **efecto vinculante** que posee la contestación a las mismas. El efecto vinculante consiste en que la Administración está obligada a ajustar su actuación en los términos contenidos en su propia contestación a la consulta.

El efecto vinculante

En concreto, los órganos administrativos que quedan vinculados por la contestación son los encargados de la aplicación de los tributos (no vincula, pues, a los tribunales económico-administrativos). Por otra parte, hay que subrayar que el carácter vinculante de la respuesta lo es para la Administración, por lo que el consultante no está obligado a seguir las pautas planteadas en dicha contestación.

Si el consultante se aparta de los criterios expuestos en una contestación a una consulta vinculante, ello no supone la aplicación automática de sanciones tributarias. Finalmente, se ha de señalar que los efectos de las consultas, tanto vinculantes como no, se producen desde el momento de la contestación, y tanto la presentación como la contestación no interrumpen los plazos establecidos en las normas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La vinculación se extiende al resto de los obligados tributarios, ya 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.

Artículo 89.1 LGT

No obstante, según el artículo 68.2 RGGIT, en el caso de consultas planteadas por las entidades antes mencionadas, su contestación no tiene efectos vinculantes para sus miembros o asociados que en el momento de formular la

consulta estuvieran siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.

En las consultas no vinculantes, los órganos de gestión y de inspección no están vinculados a liquidar conforme al contenido de la contestación. Únicamente eximen de responsabilidad, por infracción tributaria, al consultante que actúa de acuerdo con el contenido de la contestación y a cualquier contribuyente que haga lo propio²⁷.

(27) Artículo 179.2.d) LGT

La evolución legislativa de las consultas tributarias escritas

En la redacción originaria de la LGT de 1963, todas las consultas tenían efecto vinculante para la Administración. Con la reforma parcial de la LGT de 1985, el criterio pasó a ser el contrario: carecían de efectos vinculantes, salvo en determinados supuestos. A partir de la reforma parcial de la LGT de 1995, siguen sin tener efecto vinculante, pero se amplía el número de supuestos en que sí lo tienen. La LGT del 2003 establece el efecto vinculante para todas las consultas.

Para que se produzca el efecto vinculante se deben cumplir los **requisitos** siguientes²⁸:

(28) Artículo 89.1 LGT

- Que "no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso".
- Que la consulta se haya formulado en plazo.
- Que "no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta".

No tienen efectos vinculantes:

- Las consultas que no reúnan los requisitos anteriores.
- Las consultas que, habiendo sido planteadas en plazo, se refieran a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su formulación.

4.1.5. El Consejo para la Defensa del Contribuyente

Como institución de asistencia al ciudadano en sus relaciones con la Hacienda pública, ha sido creado el Consejo para la Defensa del Contribuyente por el RD 2458/1996, de 2 de diciembre, integrado por expertos en derecho tributario. Actualmente, se encuentra regulado por el RD 1676/2009, de 13 de noviembre.

Las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente

Constituyen sus funciones las siguientes:

- Recibir las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionados con los procedimientos tributarios, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de la AEAT.

Las normas de regulación del procedimiento

Las normas sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones o sugerencias se contienen en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997.

- Recabar la información necesaria al efecto de realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.
- Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios.
- Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.
- Elaborar una memoria anual.
- Asesorar al secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos, cuando aquél lo solicite.
- Proponer al secretario de Estado de Hacienda las modificaciones normativas que se consideren pertinentes.

En relación con el **régimen jurídico** de las quejas, reclamaciones o sugerencias, es importante precisar que no tendrán la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá ningún plazo. Asimismo, las contestaciones del Consejo no serán susceptibles de recurso.

Composición del Consejo

El Consejo está formado por 16 vocales: 8 vocales representantes del ámbito profesional tributario y 8 vocales funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda. El presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente es una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario con, al menos, diez años de experiencia profesional.

4.1.6. La emisión de certificados tributarios

La regulación²⁹ de la emisión de certificados tributarios en la LGT no es muy extensa. Simplemente, se recoge, entre los derechos del obligado tributario, el de solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas.

⁽²⁹⁾Artículo 34.g) LGT

En cambio, en esta materia de certificación tributaria, el RGGIT lleva a cabo un desarrollo completo de esta cuestión, y le dedica seis preceptos (arts. 70 a 75) en el seno del título III, capítulo II, sección I, subsección IV. El citado desarrollo reglamentario de la certificación tributaria se puede considerar, pues, bastante extenso y completo, ya que aborda cuestiones como la definición de certificado tributario, su contenido y efectos, su solicitud y expedición, e incluso regula los requisitos de algunos certificados tributarios específicos.

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2011). "Régimen jurídico de los certificados tributarios". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 149).

El RGGIT indica que se entenderá por **certificado tributario**³⁰ el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.

⁽³⁰⁾Artículo 70.1 RGGIT

Asimismo, hay que tener en cuenta las previsiones del RGGIT³¹ dedicadas al **contenido de los certificados tributarios**. En este precepto se concretan ya los datos y circunstancias que han de contenerse en los mismos, lo que determina una especie de contenido mínimo, pues nuevamente el precepto se encabeza con el consabido "contendrán, al menos".

(31) Artículo 72 RGGIT

Por un lado, se hace referencia a los contenidos obvios (como el nombre y apellidos o la razón social o denominación completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el lugar, la fecha y la firma del órgano competente para su expedición) y al código seguro de verificación, al que nos referiremos más adelante. Y, por otro lado, y mucho más relevante, se aborda el tema de la forma en que deben certificarse las circunstancias, obligaciones o requisitos (certificados positivos o negativos) y también el hecho de que debe certificarse la inexistencia de la información que se solicita en las bases de datos de la Administración tributaria o la improcedencia de suministrar dicha información.

Los certificados tributarios³² se **expedirán** bien a instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera, o bien a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario.

(32) Artículo 71.1 RGGIT

Los certificados tributarios se pueden solicitar y obtener por vía telemática³³. En estos casos, se presenta la solicitud ante los registros electrónicos correspondientes, cuya regulación adquiere una especial relevancia.

(33) Artículos 73.2 y 75.3 RGGIT

En relación con el **plazo de expedición**³⁴ de los certificados, el RGGIT señala que el órgano competente de la Administración tributaria deberá expedir el certificado en un plazo de veinte días, salvo que en la normativa reguladora del certificado se haya fijado un plazo distinto.

(34) Artículo 73.1 RGGIT

En cuanto a los **efectos**³⁵ de los certificados tributarios, no es posible interponer recurso en contra, al igual que sucede con el resto de actuaciones de información y asistencia. Sin perjuicio, claro está, de los recursos que, en su caso, se interpongan contra los actos administrativos que se dicten posteriormente. Y dado que es posible manifestar disconformidad, según establece el art. 73.4 RGGIT, si el obligado tributario detecta algún error en el contenido del mismo, puede solicitar a la Administración que proceda a su rectificación o modificación y, si ésta comprueba que efectivamente se ha producido un error, debe emitir un nuevo certificado.

(35) Artículo 75.1 RGGIT

Por lo que respecta al **período de validez**³⁶ del certificado tributario, salvo que la normativa específica del certificado establezca otra cosa, tendrán validez durante doce meses a partir de la fecha de su expedición mientras no se pro-

(36) Artículo 75.2 RGGIT

duzcan modificaciones de las circunstancias determinantes de su contenido, cuando se refiera a obligaciones periódicas, o durante tres meses, cuando se refiera a obligaciones no periódicas.

4.2. La colaboración social en la aplicación de los tributos

Las medidas en que se pretende plasmar la colaboración social entre los órganos de la Hacienda pública y los ciudadanos se instrumentan a través de **acuerdos** de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

La regulación en la LGT

La regulación en la LGT se inserta en su artículo 92, dedicado a la "colaboración social", precepto que es desarrollado por los artículos 79 a 81 RG-GIT.

En cuanto al **contenido** de la colaboración social, los aspectos en los que se materializa la misma pueden sistematizarse en tres grupos:

1) Un primer grupo, relativo a la realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales.

2) Un segundo grupo tendente a incrementar la información y capacitación de los ciudadanos, colectivamente considerados:

a) Campañas de información y difusión.

b) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3) Y un tercer grupo que pretende informar y prestar asistencia a los ciudadanos, individualmente considerados, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, previa autorización:

a) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en el correcto acto de cumplimentarlas.

b) Presentación y remisión a la Administración de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

c) Subsanación de defectos.

d) Información del estado de tramitación de devoluciones y reembolsos.

e) Solicitud y obtención de certificaciones tributarias.

Las actuaciones de colaboración social

Dichas actuaciones de colaboración social podrán ser realizadas, cuando así lo autorice la Administración, por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, como sucede en el caso de la presentación de declaraciones y la solicitud y obtención de certificaciones tributarias.

Formulario para la declaración de la renta

Los **sujetos** que intervienen en materia de colaboración social son: por un lado, la Administración tributaria, por otro, los sujetos autorizados a la presentación telemática (entidades o personas) y, finalmente, los obligados tributarios.

Las actuaciones de colaboración social podrán ser realizadas, cuando así lo autorice la Administración, por **medios electrónicos, informáticos y telemáticos**, como sucede en el caso de la presentación de declaraciones y la solicitud y obtención de certificados tributarios.

En los supuestos que conllevan la presentación de documentación tributaria, el colaborador social debe estar en posesión de un apoderamiento, en su calidad de **representante voluntario** del obligado tributario, a tenor de lo dispuesto en la LGT³⁷.

4.3. El deber de colaboración con la Administración tributaria

Se trata del **deber de información** que la ley impone no sólo a los sujetos pasivos, sino también a los terceros, los cuales se hallan obligados a facilitar a la Administración tributaria los datos con relevancia tributaria que posean en razón de sus relaciones económicas con otras personas.

Cabe destacar la importancia que, en los modernos sistemas de gestión tributaria, adquiere la **posesión de información** por parte de la Administración como instrumento para asegurar el control del cumplimiento de los deberes tributarios. La información constituye, de este modo, uno de los bienes protegidos con mayor intensidad en los actuales procedimientos de aplicación de los tributos.

El **fundamento** del deber de colaboración con la Administración tributaria se basa en el deber de contribuir contenido en el artículo 31 de la CE y, de manera más concreta, en la necesidad de corregir a través del control de la Administración el fraude fiscal que supone la injusta distribución de la carga tributaria.

El **ámbito subjetivo** del deber de colaboración con la Administración tributaria es muy amplio. La LGT³⁸ se refiere a "las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas", así como las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT.

Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2003). "La colaboración social en la gestión tributaria telemática". *Revista de Información Fiscal* (núm. 59).

⁽³⁷⁾Artículo 46.4 LGT

La regulación general

La regulación general del deber de colaboración con la Administración tributaria se halla en los artículos 93 a 95 LGT y su desarrollo reglamentario se encuentra en los artículos 30 a 58 RGGIT.

⁽³⁸⁾Artículo 93.1 LGT

Respecto al **objeto** de la información, la referencia legal es también muy amplia: toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias o deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Los **modos de cumplimiento** del deber de colaboración son dos: se distingue entre información "por suministro" y "por captación". Ejemplo de lo primero es el caso de la declaración anual de retenciones en el IRPF. Y en cuanto a lo segundo, los requerimientos individuales de información a las entidades de crédito. De forma específica, se regula este supuesto en la LGT, en relación con los bancos y entidades financieras y, a su vez, el artículo 57.1 RGGIT dispone que para requerir directamente a las entidades financieras la información correspondiente a movimientos de cuentas es preciso obtener previamente la autorización del órgano competente o bien el consentimiento del obligado tributario.

Según el artículo 30.3 RGGIT, los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros pueden realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o bien pueden ser independientes de éste. Por otra parte, los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias del requerido no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

Finalmente, en relación con los **límites** del deber de colaboración, se tienen que señalar los siguientes: por un lado, la no aplicación del secreto bancario; por el otro, el criterio de proporcionalidad que debe presidir toda la actuación administrativa en este ámbito; y, por último, la protección del derecho a la intimidad.

4.4. El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen **carácter reservado** y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan³⁹.

Lectura recomendada

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).

El secreto profesional

La jurisprudencia suele ser restrictiva en la aplicación del secreto profesional como límite frente a los requerimientos de información. Al respecto, pueden verse, entre otras, las SSTs de 3 de febrero de 2001 y de 7 de junio de 2003.

⁽³⁹⁾ Artículo 95.1 LGT

Tales datos con trascendencia tributaria, como regla general, **no pueden ser cedidos** o comunicados a terceros.

No obstante, como excepción a la citada regla, **se permite la cesión** o comunicación a terceros siempre que la misma tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones.

Cesión de datos a terceros

Los supuestos en que se permite la cesión de datos a terceros son los siguientes:

- La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- La colaboración con otras administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
- La colaboración con las administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración tributaria.
- La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, con la previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
- La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
- La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
- La colaboración con las administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
- La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del sector público.
- La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2012). "Administración electrónica tributaria y protección de datos personales". *Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías* (núm. 28).



La persecución de delitos es uno de los supuestos en que se permite la cesión de datos a terceros.

bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

En los casos excepcionales en que se permite la cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de **medios informáticos** o telemáticos⁴⁰. El artículo 58 RGGIT regula los requisitos que deben observarse en la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos por parte de la Administración Tributaria.

(40) Artículo 95.2 LGT

Cuando las administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

Por otra parte, cuando se manejan datos personales, se debe respetar la **confidencialidad** de tales datos y la utilización correcta de los mismos. La LGT establece, a este respecto, que

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

Artículo 95.3 LGT

En este sentido, cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo **sigilo** respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Asimismo, cabe mencionar que, por razones de interés general, se permite dar **publicidad de listados de obligados tributarios con deudas y sanciones pendientes** superiores a un millón de euros, que no hubieran sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas (artículo 95 bis LGT).

También se prevé la **publicación de la reseña de las sentencias condenatorias firmes y no recurribles por delitos contra la Hacienda Pública**, de insolvencia punible y delitos de contrabando cuando haya un perjuicio para la Hacienda Pública (artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

Por último, la LGT se refiere a un caso concreto de utilización de datos personales por terceros que no son la Administración. Se trata del caso de las relaciones que se establecen entre el retenedor y el retenido. A este respecto, se determina que:

Lectura recomendada

A. M. Delgado García, R. Oliver Cuello (2016). "Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios". *Nueva Fiscalidad* (núm. 6).

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 la efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta.

Artículo 95.4 LGT

4.5. El empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario

El artículo 96 de la LGT recoge una serie de normas, en relación con el uso de las tecnologías de la información en el ámbito tributario. Este precepto se encuentra desarrollado por los artículos 82 a 86 RGGIT.

Como norma de tipo programático, se establece que la Administración tributaria **promoverá la utilización** de las técnicas y los medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan⁴¹.

(41) Artículo 96.1 LGT

Por su parte, se señala que cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán **relacionarse** con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones mediante técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento⁴².

(42) Artículo 96.2 LGT

En los **procedimientos** y actuaciones en los que se utilicen dichas tecnologías de la información, según establece la LGT, se garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia⁴³.

(43) Artículo 96.3 LGT

Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

Finalmente, la LGT reconoce la **validez jurídica** de los documentos electrónicos en el ámbito tributario, al señalar 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.

Artículo 96.5 LGT

El artículo 14 LPACAP establece el **derecho a relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas**. Dispone este precepto que las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las administracio-

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.

nes públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con tales administraciones. El medio elegido por la persona para comunicarse con las administraciones podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

A continuación, el mismo precepto regula la **obligación de relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas**. A este respecto, se dispone que estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y los empleados de las administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

Además, reglamentariamente, las administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

La LPACAP, asimismo, regula **otros derechos de las personas en sus relaciones electrónicas con las administraciones públicas**. Entre estos derechos, destacan los siguientes:

- **El derecho a comunicarse con las administraciones públicas a través de un punto de acceso general electrónico de la Administración** (artículo 13.a LPACAP). Esta previsión normativa entra en vigor a los dos años de la aprobación de la ley (el 2 de octubre de 2017).
- **El derecho a ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las administraciones públicas** (artículo 13.b LPACAP). Las administraciones públicas, según el artículo 12.1 LPACAP, deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, para lo que pondrán a su disposición los canales de acceso que sean necesarios así como los sistemas y aplicaciones que en cada caso se determinen.
- **El derecho a la obtención y utilización de los medios de identificación y firma electrónica** (artículo 13.g LPACAP). Los interesados, según el artículo 9.2 LPACAP, podrán identificarse electrónicamente ante las administraciones públicas a través de cualquier sistema que cuente con un registro previo como usuario que permita garantizar su identidad. Asimismo, de acuerdo con el artículo 10.1 LPACAP, los interesados podrán firmar a través de cualquier medio que permita acreditar la autenticidad de

la expresión de su voluntad y consentimiento, así como la integridad e inalterabilidad del documento.

- **El derecho a la protección de datos de carácter personal**, y en particular a la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las administraciones públicas (artículo 13.h LPACAP). En este ámbito, resultan de aplicación las previsiones contenidas en la normativa de protección de datos de carácter personal.
- **El derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación** de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados; **el sentido del silencio administrativo** que corresponda, en caso de que la Administración no dicte ni notifique resolución expresa en plazo; **el órgano competente** para su instrucción, en su caso, y resolución; **y los actos de trámite** dictados. Asimismo, también tendrán **derecho a acceder y a obtener copia de los documentos** contenidos en los citados procedimientos (artículo 53.1.a LPACAP). Según este precepto, quienes se relacionen con las administraciones públicas a través de medios electrónicos tendrán derecho a consultar toda esta información en el punto de acceso general electrónico de la Administración.
- **El derecho a cumplir las obligaciones de pago a través de los medios electrónicos** previstos en la ley (artículo 53.1.h LPACAP). A este respecto, el artículo 98.2 LPACAP establece que el pago se efectuará preferentemente, salvo que se justifique la imposibilidad de hacerlo, utilizando alguno de los medios electrónicos siguientes: tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, domiciliación bancaria o cualesquiera otros que se autoricen por el órgano competente en materia de Hacienda Pública.

5. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos

5.1. Especialidades de los procedimientos tributarios

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

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

5.1.1. Iniciación

Los procedimientos tributarios pueden **iniciarse**⁴⁴:

- a) De oficio.
- b) A instancia de parte, es decir, a instancia del obligado tributario, por:
 - Autoliquidación.
 - Declaración.
 - Comunicación.
 - Solicitud.
 - Cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

Estos documentos de inicio de las actuaciones y procedimientos deben identificar al obligado tributario⁴⁵: nombre y apellidos o razón social, y NIF del obligado y, en su caso, de su representante.

La Administración podrá aprobar modelos de autoliquidaciones, declaraciones, etc., en los casos en que tenga lugar una tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. Asimismo, se habilita al ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones de presentación telemática de estos documentos⁴⁶.

5.1.2. Desarrollo

En cuanto a la **presentación de documentos**, durante el desarrollo de los procedimientos tributarios, los obligados tributarios⁴⁷:

Lectura recomendada

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

⁽⁴⁴⁾ Artículos 98.1 LGT y 87 y 88 RGGIT

⁽⁴⁵⁾ Artículo 98.2 LGT

⁽⁴⁶⁾ Artículo 98.3 y 4 LGT

⁽⁴⁷⁾ Artículo 99.2 LGT

a) Pueden rehusar la presentación de aquellos documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria.

b) Pueden rehusar la presentación de aquellos documentos presentados por ellos y que consten en poder de la Administración tributaria. Ahora bien, se puede pedir a los obligados que ratifiquen datos específicos propios (o de terceros) previamente aportados.

La LGT establece el derecho de los obligados tributarios a que se les expida **certificación**⁴⁸ de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de algún punto de las mismas.

⁽⁴⁸⁾Artículo 99.3 LGT

Para practicar la **prueba**, según el artículo 99.6 de la LGT, no se necesita abrir un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

Copia de los documentos

Los artículos 99.4 de la LGT y 95 RGGIT prevén que el obligado tributario que sea parte de un procedimiento puede obtener una copia (a su costa) de los documentos que formen parte del expediente (salvo que afecten a los intereses de terceros, a la intimidad de otras personas o que así se establezca por la normativa).

Por otra parte, según los artículos 99 LGT y 97 a 100 RGGIT, las actuaciones de la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos se **documentarán** en:

a) **Comunicaciones.** Son los documentos por los que se notifica al obligado bien el inicio del procedimiento, o bien algún hecho o circunstancia. O bien se efectúa un requerimiento.

b) **Diligencias.** Su finalidad consiste en hacer constar los hechos y las manifestaciones del obligado tributario. No pueden contener propuestas de liquidaciones.

Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica. Las diligencias serán firmadas por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o personas con quienes éstas se entiendan, a las que se les entregará un ejemplar.

c) **Informes.** Serán emitidos, de oficio o previa petición de terceros, cuando sean preceptivos por el ordenamiento, o bien cuando sean solicitados por otros órganos de las administraciones públicas o por los poderes legislativo y judicial.

Imposibilidad de impugnación autónoma

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

d) **Otros documentos,** previstos en la normativa propia de cada procedimiento como, por ejemplo, las actas de inspección.

⁽⁴⁹⁾Artículo 96 RGGIT

Finalmente, como norma general, el **trámite de audiencia** es previo a la propuesta de resolución⁴⁹.

El trámite de audiencia al interesado

Sin embargo, según el artículo 99.8 de la LGT, puede prescindirse del mismo cuando se suscriban actas con acuerdo; y también en los supuestos en los que se prevea un trámite

de alegaciones posterior a la propuesta. Será en el trámite de alegaciones cuando se ponga de manifiesto el expediente al interesado. El trámite de alegaciones tendrá una duración de entre diez y quince días.

5.1.3. Terminación

Las distintas **formas de terminación**⁵⁰ de los procedimientos tributarios son las siguientes:

- a) Resolución.
- b) Desistimiento.
- c) Renuncia al derecho.
- d) Imposibilidad material de continuarlos por causa sobrevenidas.
- e) Caducidad.
- f) Cumplimiento de la obligación objeto de requerimiento.
- g) Cualquier otra causa prevista por el ordenamiento.

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

5.2. Las liquidaciones tributarias

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

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

La liquidación como acto resolutorio

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

No obstante, **tal esquema ha sido alterado** con la masificación de las auto-liquidaciones. En el caso de éstas, la deuda se paga sin necesidad de acto administrativo previo que la determine y sin requerimiento previo expreso por

⁽⁵⁰⁾ Artículos 100 LGT y 101 a 104 RGGIT

La resolución del procedimiento

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

Terminación convencional

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

Lectura recomendada

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



parte de la Administración, con lo que la liquidación ya no es un paso previo para convertir en exigible la deuda; además, en un solo acto se confunden las fases de gestión y recaudación.

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

5.2.1. Concepto de *liquidación*

1) Concepto

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

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

Artículo 101 LGT

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

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

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

El concepto de *liquidación*

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

Por otra parte, la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones...⁵¹

⁽⁵¹⁾Artículo 101.1 LGT

La vinculación de la Administración y del obligado tributario

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

En cambio, el obligado tributario sí que queda vinculado, y no puede rectificar los hechos declarados, salvo si demuestra que incurrió en error.

2) Funciones

El acto de liquidación cumple dos funciones:

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

3) Competencia

En la actualidad, la distribución competencial es la siguiente:

- Los órganos de gestión tienen competencia para liquidar, por un lado, en los tributos que son exigidos por liquidación (aunque son casos residuales); y por el otro, en los tributos que se autoliquidan, tienen competencia cuando la liquidación es consecuencia de una actividad de comprobación abreviada iniciada por estos órganos.
- Los órganos de inspección tienen competencia para liquidar⁵² cuando la liquidación se deriva de una actuación de investigación o comprobación inquisitiva, haya o no mediado liquidación provisional.

El sistema tradicional

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

⁽⁵²⁾Artículo 141.g) LGT

La competencia de los órganos de Inspección

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

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

4) Contenido

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

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

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

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

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

5) Efectos

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

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

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

La motivación de las liquidaciones

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

Las autoliquidaciones

En el caso de las autoliquidaciones, la exigibilidad tiene lugar automáticamente tras el vencimiento del plazo establecido de forma reglamentaria, por mandato de la ley y sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

Por último, **pone fin al procedimiento** y por ello es acto impugnabile en la vía administrativa correspondiente, o sea, abre la vía de la impugnación por parte del obligado tributario. De esta manera, la Administración queda vinculada por su decisión, que puede rectificar únicamente a través del correspondiente procedimiento.

5.2.2. Clases de liquidaciones

La principal distinción que cabe efectuar con relación a las clases de liquidaciones es entre liquidaciones provisionales y definitivas⁵³.

Las clases de liquidaciones

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

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

La liquidación **provisional** surte plenos efectos, pero puede ser revisada por la Administración a través de su potestad de investigación y comprobación, durante el plazo de prescripción de cuatro años, dependiendo de los medios utilizados en la comprobación que motivó la liquidación provisional, en los términos de los arts. 133.2 (procedimiento de verificación de datos), 140 (procedimiento de comprobación limitada) y 148.3 LGT (comprobación realizada por la inspección).

En los dos últimos supuestos, mientras no transcurra dicho período, la Administración podrá modificar la liquidación provisional y sustituirla por una definitiva, si en el uso de sus facultades de comprobación encuentra nuevos "hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas" en la liquidación provisional.

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

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

5.2.3. Notificación de las liquidaciones

Como todo acto administrativo, para producir efectos, el acto de liquidación debe ser notificado al interesado⁵⁴.

⁽⁵³⁾Artículo 101.2 LGT

Liquidación definitiva y liquidación firme

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

⁽⁵⁴⁾Artículo 102.1 LGT

Regulación de la notificación del acto de liquidación

Esta cuestión está regulada en los siguientes preceptos:

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

La notificación de la liquidación debe contener los siguientes extremos⁵⁵:

⁽⁵⁵⁾Artículo 102.2 LGT

- a) La identificación de los obligados tributarios.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (el artículo 124 de la LGT de 1963 se refería a los "elementos esenciales" de la liquidación).
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

Los elementos esenciales de la liquidación

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

La motivación de la liquidación

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

Esta exigencia se enmarca en el deber de motivación de los actos administrativos, que fue contemplado, con carácter general, en el artículo 13.2 de la LDGC. Determinaba el citado artículo que "los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con expresión de los plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos.
- e) Lugar, plazo y forma en que debe ingresarse la deuda tributaria.
- f) El carácter provisional o definitivo de la liquidación.
- g) Además, el acto de notificación deberá contener el texto íntegro del acto o resolución que se notifica.

En el caso de **tributos que se gestionan por padrón o matrícula** y que se cobran periódicamente por recibo⁵⁶, se prevé que el aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

(56) Artículo 102.3 LGT

Notificación de los tributos gestionados por padrón o matrícula

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

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

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

5.3. El deber de resolver y plazos de resolución

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

La Administración tributaria está obligada a **resolver expresamente**⁵⁷ todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

(57) Artículo 103.1 LGT

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

No obstante, la LGT señala que **no existirá obligación de resolver expresamente** en los siguientes casos⁵⁸:

(58) Artículo 103.3 LGT

- Los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario.

- Los procedimientos en que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. Ahora bien, en estos casos, el interesado puede solicitar que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias.

Por otra parte, se establece el deber de motivar⁵⁹ los actos tributarios (con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho) en los siguientes casos:

(59) Artículo 103.3 LGT

- Los actos de liquidación.
- Los actos de comprobación de valor.
- Los actos que impongan una obligación.
- Los actos que denieguen un beneficio fiscal.
- La suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos.
- Cuantos otros actos que se dispongan en la normativa vigente.

En relación con los **plazos de resolución**⁶⁰, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea.

(60) Artículo 104.1 LGT

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, éstos se entenderán hábiles (no naturales), de los que hay que excluir los sábados, que se considerarán inhábiles.

Los plazos de resolución

Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. Queda excluido de este plazo máximo de resolución el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro. El procedimiento de inspección puede durar, como máximo, uno o dos años, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias.

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

Respecto a los **efectos de la falta de resolución expresa**, tanto en los procedimientos iniciados a instancia de parte como en los iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En este sentido, en todo procedimiento de aplicación de los tributos⁶¹ se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

(61) Artículos 101, apartados 4 y 5, RGGIT

Regulación por defecto

En defecto de dicha regulación, rigen las siguientes normas:

a) Los efectos son diferentes en los procedimientos iniciados a instancia de parte y en los iniciados de oficio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia de parte, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición (art. 29 CE) y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

c) En los procedimientos iniciados de oficio, se producirán los siguientes efectos: si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento. En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad del procedimiento.

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

5.4. La prueba en los procedimientos tributarios

5.4.1. Carga de la prueba

En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo⁶².

⁽⁶²⁾Artículo 105.1 LGT

Las normas sobre la prueba

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

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

Lectura recomendada

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

Por otra parte, como también hacía la LGT de 1963, se establece que:

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

Artículo 105.2 LGT

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

5.4.2. Medios y valoración de la prueba

En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa⁶³.

⁽⁶³⁾ Artículo 106.1 LGT

Aplicación de los principios generales sobre la prueba

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

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

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

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

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

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

Artículo 106.3 LGT

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

La LGT establece otra norma del mismo tipo al determinar que:

Lectura recomendada

A. Zabala Rodríguez Fornos (2004). "Comentarios a los artículos 105 a 107 de la Ley General Tributaria". *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi.

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

Artículo 106.4 LGT

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

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

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

1) Valor probatorio de las diligencias

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

La naturaleza de documentos públicos

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

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

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

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

Respecto a los hechos manifestados o aceptados por el obligado tributario, y que hayan sido recogidos en una diligencia (o un acta), se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho⁶⁴.

Diligencias y actas

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

⁽⁶⁴⁾ Artículos 107.2 y 144.2 LGT

Asimismo, los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario⁶⁵.

⁽⁶⁵⁾Artículo 108.4, pfo. 1, LGT

La presunción de certeza y la vinculación

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

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

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

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

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

los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, recogida en los 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.

Artículo 108.4, pfo. 2, LGT

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

1) Valor probatorio de los registros públicos

La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾Artículo 108.3 LGT

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

2) Valor probatorio de las presunciones

Presunción o valor probatorio

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

Valor probatorio de los registros públicos

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

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

Artículo 108.1 LGT

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

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

Artículo 108.2 LGT

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

5.5. Las notificaciones tributarias

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

En relación con la **normativa aplicable** a las notificaciones tributarias, de acuerdo con el artículo 109 de la LGT, se rigen por la legislación administrativa, salvo por las especialidades previstas en los artículos 110 a 112 de la LGT y 114 y 115 RGGIT.

Normativa administrativa aplicable

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

Lectura recomendada

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

Lectura recomendada

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

En cuanto a los **actos que han de ser objeto de notificación**⁶⁷, de acuerdo con la LPACAP, se deben notificar al interesado las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses.

⁽⁶⁷⁾Artículo 40.1 LPACAP

5.5.1. Medios para la práctica de las notificaciones

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

No obstante, tal como indica este precepto, las administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

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

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

Medios de notificación no admitidos

En todo caso, los medios excluidos como válidos para practicar notificaciones por la jurisprudencia, por no reunir los requisitos señalados por la normativa, son los siguientes: el apartado postal, el teléfono, el télex y el fax.

El apartado postal y el teléfono, a pesar de constituir medios de comunicación, no permiten tener constancia de la recepción de la notificación si el sujeto que se hace cargo de la misma niega dicha circunstancia, así como tampoco acreditan la identidad de quien la recibe ni el contenido del acto notificado.

A su vez, el télex o el fax, aun siendo medios electrónicos de comunicación, no facilitan la identificación del receptor de la notificación, de modo que el interesado podría negar la recepción de la misma.

Además, el artículo 114.2 RGGIT establece los requisitos para que pueda practicarse válidamente la notificación a través de apartado postal de Correos. En concreto, el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación, en estos casos, se entiende practicada por el transcurso de 10 días naturales desde el depósito del envío en la oficina. Importa desta-

car que en los procedimientos iniciados a instancia de parte, la utilización de este medio de notificación sólo es posible si el interesado lo ha señalado como preferente en el correspondiente procedimiento.

5.5.2. Plazo y lugar para practicar las notificaciones

1) Plazo para notificar

En este punto es de aplicación lo dispuesto en la LPACAP, según la cual:

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

Artículo 40.2 LPACAP

La diferencia entre *cursar* y *practicar* una notificación

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

De ahí que, para la práctica de la notificación, no haya simplemente diez días, sino un plazo muy superior al que se cursó la notificación.

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

2) El lugar para practicar las notificaciones

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

a) Si el procedimiento se inicia a **instancia de parte**, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro⁶⁸.

Notificaciones en procedimientos iniciados a instancia de parte

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

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

La ubicación de este precepto

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

⁽⁶⁸⁾ Artículo 110.1 LGT

b) En los procedimientos iniciados **de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Artículo 110.2 LGT

Notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio

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

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

5.5.3. La recepción y el rechazo de la notificación

1) La recepción de la notificación

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

De conformidad con lo establecido en la LGT:

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.

Artículo 111.1 LGT

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

El principio de la recepción

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

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

Observaciones a la regulación actual

Se pueden realizar tres observaciones a la regulación actual de la recepción de las notificaciones:

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

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

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

El portero, u otro empleado de la comunidad de vecinos o propietarios, podrá hacerse cargo de la notificación.

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

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

Únicamente el artículo 42.2 LPACAP establece que cuando la notificación en papel se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

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

2) El rechazo de la notificación

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



El portero u otro empleado de la comunidad de vecinos o propietarios podrá hacerse cargo de la notificación.

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

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

La regulación del rechazo de la notificación

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

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

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

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

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

5.5.4. Notificación por comparecencia. Notificaciones defectuosas y su convalidación

1) La notificación por comparecencia

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

Cuando no sea posible practicar la notificación al obligado o a su representante, por causa no imputable a la Administración⁷⁰, tras dos intentos en el domicilio fiscal o en el lugar designado, se harán constar estas circunstancias en el expediente.

Como novedad respecto de la LGT anterior, basta un solo intento si el destinatario consta como desconocido en el domicilio o en dicho lugar. Además la LGT de 1963 no especificaba el lugar en el que debían producirse tales intentos.

Las circunstancias del efecto de notificación

Añadía la LGT de 1963, en su artículo 105.5, que para la producción de este efecto debían constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

⁽⁷⁰⁾Artículo 114.1 RGGIT

Multa de tráfico

La STS de 28 de octubre de 2004, en un caso de sanción de una multa de tráfico, considera que es ajustada a derecho la práctica de una notificación en un día laborable una hora más tarde que la intentada otro día laborable para evitar que se paralice la actividad administrativa.

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

En este punto, el artículo 114.1. *in fine* RGGIT dispone que, tras la realización de los dos intentos de notificación sin éxito, se procederá, cuando sea posible, a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado la posibilidad de personación ante la dependencia, al efecto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Según este precepto, dicho aviso de llegada se deja simplemente a efectos informativos.

Cuando se ha intentado practicar la notificación sin éxito, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios⁷¹:

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

b) En los **boletines oficiales**, es decir, en el Boletín Oficial del Estado o en los boletines de las comunidades autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

La publicación de anuncios en el boletín oficial

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que éste radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales⁷², constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

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

⁽⁷¹⁾ Art. 112.2 LGT

Lectura recomendada

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

⁽⁷²⁾ Art. 112.2 LGT

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

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

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

Por último, según dispone la LGT de manera novedosa, en relación con la necesidad de acudir en múltiples ocasiones a este tipo de notificación:

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.

Artículo 112.3 LGT

2) Notificaciones defectuosas y su convalidación

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

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

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

- a) No se abre el plazo para interponer recursos.
- b) El acto notificado no obliga al contribuyente.
- c) No interrumpe la prescripción. No obstante, se ha de señalar que existe jurisprudencia contradictoria en este punto.
- d) En estos casos, a pesar de que la notificación es defectuosa, el acto continúa siendo válido, pero carece de eficacia.

Notificación defectuosa y convalidación

Se trata de una cuestión que estaba regulada en el artículo 125 de la LGT de 1963, pero que ahora no se halla regulada de forma expresa en la LGT del 2003. Por ello, se aplica lo dispuesto en el artículo 40.3 de la LPACAP.

Interrupción de la prescripción

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

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

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

Las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen la indicación de si es o no definitivo el acto en la vía administrativa, o la expresión de los recursos que procedan, o bien el órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, surten efecto a partir del momento en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación, o bien interpongan el recurso procedente⁷³.

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

5.5.5. Notificaciones electrónicas

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

El empleo de medios telemáticos

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

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

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

La indefensión del obligado tributario

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

⁽⁷³⁾ Artículo 40.3 LPACAP

Normativa aplicable

La LGT del 2003 no regula esta cuestión, a diferencia de la LGT de 1963. Por lo tanto, a falta de regulación expresa en la LGT, la normativa aplicable son los artículos 41 y 43 LPACAP.

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

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

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los **avisos** emitidos por la administración, pero no para la práctica de notificaciones.

El aviso de notificación

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

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

- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

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

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

La práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos

Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada adminis-

tración u organismo. A estos efectos, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

Por otra parte, las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido. Ahora bien, cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Asimismo, se entenderá cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

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

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

La práctica de las notificaciones electrónicas obligatorias

Dispone el artículo 6.1 del RD 1363/2010 que, una vez que se produce la inclusión en el sistema, el acceso a las notificaciones electrónicas se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada, así como a través de enlace desde la sede electrónica de la AEAT, para lo que habrá que identificarse mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

5.6. Otras normas comunes

5.6.1. Entrada en el domicilio de los obligados tributarios

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el **domicilio** constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾Artículo 113 LGT

Hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁷⁵ recaída sobre el precepto constitucional (art. 18.2 CE), extiende la garantía de inviolabilidad al domicilio de las personas jurídicas. No obstante, la protección que otorga el TC al domicilio de las personas jurídicas es menos intensa por su menor vinculación con la intimidad de la vida personal y familiar.

⁽⁷⁵⁾STC 137/1985, de 17 de octubre. Si bien, como se desprende de la STC 69/1999, de 26 de abril, no constituyen domicilio constitucionalmente protegido los locales abiertos al público.

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

5.6.2. La denuncia pública

Mediante la **denuncia pública** se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria⁷⁶.

Procedimiento ante una denuncia pública

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

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

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

5.6.3. Potestades y funciones de comprobación e investigación

La Administración Tributaria podrá **comprobar e investigar** los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto⁷⁷.

Es importante tener en cuenta que esta comprobación e investigación se podrá realizar incluso en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o **periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción**, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 LGT (derecho de la Administración a liquidar o a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas) que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 LGT (derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas

⁽⁷⁶⁾Artículo 114.1 LGT

Falta de legitimación del denunciante

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



Sede del Tribunal Constitucional

⁽⁷⁷⁾Artículo 115.1 LGT

o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación), en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido (diez años).

La comprobación e investigación de ejercicios prescritos

El legislador precisa, a continuación, que, en particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a LGT (derecho de la administración a liquidar), hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

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

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

Asimismo, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 115.3 LGT, los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán **carácter provisional**. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el Título V de la LGT (revisión en vía administrativa).

Finalmente, la LGT⁷⁸ establece que la Administración tributaria elaborará anualmente un **Plan de control tributario** que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

⁽⁷⁸⁾Artículo 116 LGT

El carácter reservado de los planes de control tributario

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

Una de las garantías fundamentales que deberían considerarse incluidas en el estatuto del contribuyente es la de la protección contra la arbitrariedad en el uso de facultades discrecionales como la presente. Ello conlleva no solamente que el ejercicio de esta facultad sea reservado a órganos de un cierto nivel, por encima de los que desempeñan

materialmente la inspección, sino también que los criterios con los cuales se confecciona la "muestra", dentro del "universo" de sujetos susceptibles de inspección, sean criterios objetivos y con posibilidad de ser conocidos por los propios sujetos, a fin de garantizar el control de las eventuales desviaciones.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La liquidación tributaria...

- a) ... se produce necesariamente en todas las deudas tributarias.
- b) ... es impugnabile únicamente si es definitiva.
- c) Ninguna de las dos anteriores es cierta.

2. Las consultas tributarias...

- a) ... como norma general, son vinculantes.
- b) ... en general, no son vinculantes, a excepción de algunos supuestos.
- c) ... En ningún caso son vinculantes.

3. El deber de colaboración con la Administración tributaria...

- a) ... incumbe sólo a las personas físicas.
- b) ... incumbe tanto a las personas físicas como a las jurídicas.
- c) ... no tiene ningún límite en su cumplimiento.

4. La liquidación tributaria...

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

5. El plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios...

- a) ... siempre es de seis meses.
- b) ... como norma general, es de seis meses.
- c) ... como norma general, es de tres meses.

6. Las notificaciones tributarias, cuando el procedimiento se inicia a instancia de parte, se practican en...

- a) ... el domicilio fiscal del obligado tributario.
- b) ... el lugar señalado por el obligado o, en su defecto, en su domicilio fiscal.
- c) ... el lugar que elija el órgano administrativo.

Caso práctico

Tres amigos, los Sres. López, Jiménez y Pérez, son objeto de unas actuaciones inspectoras, como consecuencia de las cuales se les practica a cada uno la correspondiente liquidación que regulariza su situación tributaria, el 25 de noviembre del 2016.

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

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

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

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

- a) ¿Qué requisitos deben reunir las notificaciones de las liquidaciones tributarias para ser consideradas válidamente practicadas?
- b) ¿Qué ocurre si se intenta en dos ocasiones la práctica de la notificación y no es posible llevarla a cabo? ¿Y si el destinatario de la notificación consta como desconocido en dicho domicilio o lugar?
- c) ¿Tendrá en cuenta la Administración las alegaciones efectuadas por el Sr. López? ¿Podría haber alegado alguna otra cosa si se le hubiera practicado por correo en las mismas circunstancias?
- d) ¿Prosperarán las alegaciones efectuadas por el Sr. Jiménez?
- e) ¿Tendrá en cuenta la Administración las alegaciones efectuadas por el Sr. Pérez?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. a

3. b

4. a

5. b

6. b

7. Caso práctico

a) De acuerdo con el art. 102.2 LGT, la notificación de la liquidación debe contener la identificación de los obligados tributarios; los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; la motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de Derecho; los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con expresión de los plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos; el lugar, plazo y forma en que debe ingresarse la deuda tributaria; y, finalmente, su carácter provisional o definitivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Si se le hubiera practicado por correo, el medio elegido sería válido, pero hay que ver qué ocurre con el lugar donde se practica la notificación. Como es un procedimiento iniciado de

oficio, la Administración puede elegir el centro de trabajo como lugar para la práctica de la notificación (art. 110.2 LGT).

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

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

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

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

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