

Principis generals de l'aplicació dels tributs

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00181405



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

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	6
1. Aspectes generals dels procediments tributaris.....	7
1.1. L'aplicació dels tributs	7
1.2. Concepte i classes de procediments tributaris	8
1.3. Regulació i evolució legislativa	11
1.4. Òrgans i competències de l'Administració tributària	17
1.5. Intervenció dels obligats tributaris	20
2. Les obligacions tributàries formals.....	25
2.1. Obligacions censals	26
2.2. Obligacions relatives al domicili fiscal	29
2.3. Obligacions relatives al número d'identificació fiscal	30
2.4. Obligacions relatives als llibres registre fiscals	31
2.5. Obligacions d'informació	32
3. El deure d'informació i assistència als obligats tributaris.....	34
3.1. Concepte d'informació i assistència	34
3.2. Fonament i contingut de les actuacions	35
3.3. L'exoneració de responsabilitat per infracció tributària	37
3.4. Les consultes tributàries escrites	37
3.5. El Consell per a la Defensa del Contribuent	41
3.6. L'emissió de certificats tributaris	42
4. La col·laboració social en l'aplicació dels tributs.....	49
5. El deure de col·laboració amb l'Administració tributària.....	52
6. El caràcter reservat de les dades tributàries.....	54
7. L'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari.	58
7.1. La promoció de les tecnologies de la informació	58
7.2. Les relacions telemàtiques entre l'Administració i l'obligat tributari	59
7.3. La identificació de l'òrgan en els procediments telemàtics	60
7.4. L'aprovació dels programes i les aplicacions informàtics	61
7.5. La validesa jurídica del document electrònic	63
7.6. La Llei d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics	64

Activitats	69
Exercicis d'autoavaluació	69
Solucionari	71

Introducció

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

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

En el sistema d'aplicació dels tributs actual correspon a l'obligat tributari el compliment d'un bon nombre d'obligacions, especialment de caràcter formal. Per aquesta raó, per a una aplicació correcta dels tributs, adquireix en l'actualitat un especial relleu: el deure l'Administració tributària d'informar i assistir l'obligat en l'exercici dels seus drets i en el compliment dels seus obligacions. En aquest mòdul s'analitza el concepte d'*informació* i *assistència*, i el contingut de les actuacions d'aquest tipus principals.

Així mateix, també constitueix un element essencial del nostre sistema d'aplicació dels tributs actual el deure col·laboració amb l'Administració tributària. Sense el volum ingent d'informació que els obligats tributaris tenen el deure de facilitar a l'Administració, aquesta no seria capaç de dur a terme de manera eficaç les seves potestats de control del compliment dels deures tributaris i, en general, de gestió i recaptació dels tributs.

En aquest sistema procedimental tributari, també s'ha regulat la col·laboració social en l'aplicació dels tributs, que pretén ser una eina de suport a la tasca administrativa, atès que permet que determinades persones o entitats col·laborin en aquesta tasca, la qual cosa facilita una gestió tributària més àgil i eficaç. També és de summa importància regular el caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària, com una manifestació de la protecció de dades de caràcter personal en l'àmbit tributari.

Finalment, tot el sistema d'aplicació dels tributs en l'actualitat seria impossible de gestionar si no es disposés de tecnologies de la informació i la comunicació potents, que permeten el tractament automatitzat de l'enorme volum d'informació que obra en poder de l'Administració tributària. Per això, és de gran interès la regulació de l'ús de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Delimitar les classes i la finalitat de cadascun dels procediments tributaris.
- 2.** Comprendre l'evolució legislativa i les fonts reguladores dels diversos procediments tributaris.
- 3.** Assimilar el contingut del deure d'informació i assistència als obligats tributaris.
- 4.** Individualitzar els supòsits que permeten plantejar una consulta i concretar els efectes de vinculació que es produeixen.
- 5.** Identificar l'objecte i els límits del deure col·laboració amb l'Administració tributària.
- 6.** Entendre el fonament i contingut de la col·laboració social en l'aplicació dels tributs.
- 7.** Conèixer l'abast del caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària i les seves relacions amb la protecció de dades de caràcter personal en l'àmbit tributari.
- 8.** Distingir les implicacions i comprendre la regulació de la utilització de les tecnologies de la informació i la comunicació en les relacions entre l'Administració i els obligats tributaris.

1. Aspectes generals dels procediments tributaris

1.1. L'aplicació dels tributs

L'aplicació dels tributs es pot definir com la forma com es fan efectius els drets i les obligacions derivats de la relació jurídicotributària.

És a dir, l'aplicació dels tributs té per objecte saber qui determina el deute tributari i com es determina, com s'exigeix, com se'n controla el compliment i com reacciona l'Administració davant el seu incompliment.

Per tant, l'aplicació dels tributs comprèn les actuacions següents¹:

⁽¹⁾Art. 83.1 LGT

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

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

L'aplicació dels tributs es desenvolupa mitjançant **procediments administratius**. En concret, mitjançant els procediments de gestió, inspecció i recaptació².

La gestió tributària en sentit ampli

En la LGT de 1963 l'equivalent al concepte d' *aplicació dels tributs* era el de *gestió tributària* en un sentit ampli.

Procediments per a l'aplicació dels tributs

⁽²⁾Art. 83.3 LGT

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

En tot cas, **queden al marge** de l'aplicació dels tributs les actuacions de resolució de les reclamacions economicoadministratives³. I, encara que no es recull de manera expressa, sembla que, així mateix, queden fora del seu àmbit el procediment sancionador i la resta de procediments de revisió.

⁽³⁾Art. 83.2 LGT

D'altra banda, la **competència territorial** en matèria de l'aplicació dels tributs s'atribueix a l'òrgan que determini l'Administració tributària competent mitjançant una disposició publicada en el butlletí oficial corresponent. Si manca això, s'atribueix a l'òrgan funcional inferior en l'àmbit territorial del qual radiqui el domicili fiscal de l'obligat tributari⁴.

⁽⁴⁾Art. 84 LGT

1.2. Concepte i classes de procediments tributaris

A grans trets, es pot descriure el **procediment administratiu** com la via formal de la sèrie d'actes en què es concreta l'actuació administrativa per a la realització d'un objectiu.

El procediment consisteix, doncs, en una forma de combinació d'actes relacionats entre si. No obstant això, no tota pluralitat d'actes constitueix un procediment, sinó que per a la seva existència és necessari que hi concorrin els tres **requisits** següents:

- En primer lloc, cadascun dels actes combinats conserva la seva individualitat.
- En segon lloc, la connexió entre aquests actes ha de radicar en la unitat d'efecte jurídic, ja que el que determina la seva unitat és l'efecte jurídic a què estan encaminats els actes del procediment (l'exercici d'una funció dirigida a la consecució de finalitats públiques).
- I, finalment, els actes han d'estar vinculats causalment entre si, de manera que cadascun implica l'anterior i l'últim implica el grup anterior. D'altra banda, cadascun d'aquests actes integrants del procediment ha de conservar la seva pròpia validesa per la influència dels uns sobre els altres.

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

- D'una banda, l'obligatorietat respecte a l'Administració, ja que l'actuació d'aquesta ha de discórrer necessàriament a través de la via establerta, del procediment, perquè sigui legítima.
- De l'altra, aquesta obligatorietat, que implica que l'activitat de l'Administració s'hi ha d'ajustar, converteix el procediment en garantia dels drets de l'administrat davant aquella.

- I l'última de les notes, relacionada amb el seu caràcter de successió d'actes, consisteix que s'hi insereixen tant els actes de l'Administració com els de els administrats, cadascun amb la seva transcendència per a la resolució final, però guardant la seva pròpia substantivitat jurídica, tal com s'ha assenyalat. Això comporta que la validesa i l'eficàcia de cadascun dels actes es determina singularment.

L'obligatorietat de l'Administració de sotmetre's al procediment comporta que l'ordenament jurídic la vincula al principi de legalitat, o per ser més exactes, exigeix que la seva actuació es desenvolupi“ amb submissió plena a la llei i al dret⁵”.

⁽⁵⁾Art. 103.1 CE

L'exigència de procediment

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

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

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

Una conseqüència d'aquest vessant del procediment administratiu com a via formal garantidora de l'interès públic i dels drets dels particulars, és que el procediment s'erigeix en un requisit de l'acte o actuació administrativa⁶.

⁽⁶⁾Art. 53.1 LRJPAC

De manera que la seva omissió total i absoluta pot arribar a produir la **nul·litat de ple dret** de l'acte així dictat⁷. I tal és la seva transcendència, que la Constitució espanyola estableix, en l'article 105.c, que la llei ha de regular el procediment per mitjà del qual s'han de produir els actes administratius.

⁽⁷⁾Art.62.i LRJPAC

Les normes procedimentals es consideren normes d'ordre públic pel fet de ser normes de dret públic que garanteixen tant els drets dels administrats com l'interès públic, com ho ha posat de manifest el Tribunal Constitucional en la Sentència de 8 de juny de 1981, a propòsit de la potestat sancionadora de l'Administració.

Centrant-nos en l'àmbit tributari, s'ha d'indicar que per donar satisfacció al mandat constitucional, segons el qual “tothom ha de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, no té abast confiscatori⁸”, l'Administració tributària pot exercir una sèrie de **potestats**, cadascuna de les quals es manifesta en el procediment corresponent. Per aquest motiu, en matèria tributària hi ha una pluralitat de procediments.

⁽⁸⁾Art. 31.1 CE

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

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

Els procediments tributaris principals són els següents:

- En primer lloc, el deute tributari s'ha de quantificar dins el procediment de **gestió**, per mitjà del sistema d'autoliquidació o de liquidació administrativa. Els òrgans de gestió s'encarreguen de la recepció i la tramitació de les declaracions i autoliquidacions, i de la realització d'actuacions de control, com ara la verificació de dades, la comprovació de valors, la comprovació limitada o la comprovació d'obligacions formals.
- En segon lloc, si l'Administració detecta omissions de certa entitat en l'autoliquidació presentada, o bé que algun fet imposable no ha estat declarat, s'inicia el procediment d'inspecció, i es duen a terme tasques de comprovació inquisitiva o investigació a l'efecte de regularitzar el deute no declarat o incorrectament quantificat.
- En tercer lloc, el procediment de **recaptació** s'obre quan el deute ja quantificat ha de ser ingressat en el període voluntari d'ingrés corresponent. En determinats casos, si no s'ingressa en aquest termini, l'Administració tributària pot exigir coactivament el pagament del deute.
- En quart lloc, com a conseqüència del procés de regularització, es pot obrir un procediment **sancionador**, a fi d'imposar una sanció en cas que s'hagi comès una infracció tributària. Aquest procediment es desenvolupa de manera separada dels procediments de gestió i inspecció, en què es descobreixen les infraccions.
- I, finalment, com a conseqüència d'una actuació de l'Administració d'ofici, o bé a instàncies de l'obligat tributari que no estigui d'acord amb l'actuació administrativa, es pot iniciar un procediment de **revisió** en via administrativa, per mitjà de diversos tipus de recursos i reclamacions.

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

1.3. Regulació i evolució legislativa

1) Regulació dels procediments tributaris

De conformitat amb la LGT, les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs els regulen, en primer lloc, les normes especials establertes en el títol III i la normativa reglamentària dictada en el seu desplegament, i les normes procedimentals que recullen altres lleis tributàries i la seva normativa reglamentària de desplegament, i, supletòriament, les disposicions generals sobre els procediments administratius⁹.

⁽⁹⁾Art. 97 LGT

Per tant, l' **ordre prelatió de les fonts** en matèria de les actuacions i procediments d'aplicació dels tributs que estableix aquest precepte és el següent:

- En primer lloc, la normativa aplicable són les disposicions especials que per a cada procediment d'aplicació dels tributs que conté el títol III de la LGT (en matèria de gestió, en el capítol III; en matèria d'inspecció, en el capítol IV, i en matèria de recaptació, en el capítol V), i les normes procedimentals que contenen altres lleis tributàries, com les reguladores de cada tribut, que prevalen per raó de la seva especialitat davant la LGT.
- En segon lloc, hi és aplicable la normativa reglamentària de desplegament dictada per a cadascun dels procediments.
- En tercer lloc, hi són aplicables les normes comunes que conté el capítol II del títol III en el que no preveuen aquestes normes especials reguladores de cadascun dels procediments, que, de vegades, efectuen una remissió a aquestes normes comunes.
- Finalment, les disposicions generals sobre el procediment administratiu són d'aplicació supletòria en matèria tributària, en línia amb el que preveu l'article 7.2 LGT. Observeu que el legislador tributari ha optat per no fer cap remissió concreta a normes administratives, com la LRJPAC, a l'efecte d'evitar possibles canvis legislatius, i ha adoptat una clàusula general, referint-se a les disposicions generals del dret administratiu.

Per tant, la **Llei 58/2003**, de 17 de desembre, general tributària constitueix la norma que estableix els principis bàsics i la regulació comuna de les institucions fonamentals del sistema tributari espanyol.

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

En definitiva, els procediments tributaris són procediments administratius, però especials per raó de la matèria. Per aquest motiu els articles 98 i següents de la LGT recullen les especialitats que aquests presenten respecte del procediment administratiu comú.

Novetats introduïdes per la LGT de 2003

Entre les novetats que recull aquesta norma, en relació amb la LGT anterior de 1963, cal destacar les següents:

- S'estableix el caràcter vinculant per als òrgans i les entitats de l'Administració encarregats de l'aplicació dels tributs de totes les consultes tributàries escrites.
- No s'exigeixen interessos de demora quan l'Administració incompleixi els terminis màxims de resolució per una causa imputable a aquesta, a partir del moment en què es produeixi aquest incompliment.
- En els ajornaments, els fraccionaments o la suspensió de deutes amb aval bancari, l'interès de demora exigible és l'interès legal (sense incrementar-lo en un 25%, que és la regla general).
- Ampliació de terminis per a pagar i recórrer. S'amplien en 15 dies els terminis per a fer l'ingrés del deute en període voluntari. Així mateix, s'amplia en 15 dies el termini per a presentar recursos i reclamacions, que queda fixat en un mes.
- S'amplien els supòsits en què és procedent el reemborsament del cost de les garanties i s'estableix l'obligació d'abonar l'interès legal amb el reemborsament.
- S'incorpora una regulació detallada dels procediments d'aplicació dels tributs: gestió tributària, inspecció i recaptació.
- En el procediment d'inspecció s'introdueix la possibilitat de signar actes amb acord en supòsits taxats, amb una reducció de la sanció del 50%.
- Es regula la utilització de tècniques i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics en els procediments tributaris.
- Les infraccions es qualifiquen, segons la conducta realitzada per l'infractor (ocultació, anomalies comptables, mitjans fraudulents), com a lleus, greus i molt greus. S'estableixen criteris de graduació més clars per a evitar la discrecionalitat administrativa a l'hora de quantificar les sancions.
- No s'exigeixen interessos de demora en els recursos en via administrativa contra sancions.
- Aplicació retroactiva del règim sancionador més favorable.

- Es redueixen els recàrrecs del període executiu per a fomentar el compliment i es dota de més flexibilitat l'embargament de béns.
- Es crea un procediment de reclamació abreujat davant òrgans unipersonals per a supòsits de petita quantia o d'escassa complexitat.
- Reducció del 25% de les sancions quan les sancions s'ingressin en període voluntari sense interposició d'un recurs.

La LGT està desplegada per **reglaments generals**. Son els següents:

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

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

Finalment, s'ha de tenir present que la normativa administrativa és d'aplicació supletòria en matèria tributària¹⁰ i que, d'acord amb la DA 5a. de la **Llei reguladora del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú**¹¹, les seves disposicions són d'aplicació supletòria als procediments tributaris, que es regulen per la seva normativa específica.

⁽¹⁰⁾Art. 7.2 LGT

⁽¹¹⁾Llei 30/1992, de 26 de novembre, modificada per la Llei 4/1999, de 13 de gener

Aplicació de la LRJPAC a l'àmbit tributari

Ara bé, la LRJPAC regula de manera conjunta tres matèries ben diferenciades (el procediment administratiu comú, el règim jurídic de les administracions públiques i la responsabilitat patrimonial d'aquestes i dels seus òrgans), i la seva aplicació en l'àmbit tributari és en uns casos directa i en altres, supletòria.

En els supòsits de règim jurídic de les administracions públiques i de responsabilitat patrimonial d'aquestes, la seva aplicació a l'àmbit tributari és directa. Mentre que en el cas del procediment administratiu comú, la seva aplicació és supletòria: és a dir, només esdevé aplicable la LRJPAC si no hi ha cap regulació expressa per part de l'ordenament tributari.

2) Evolució legislativa

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

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

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

El sistema tradicional d'aplicació dels tributs

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

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

En una tercera fase, la inspecció no solament comprova la veracitat de les dades declarades i que han servit per a practicar la liquidació, i que facilita la prova dels fets imposables coneguts, sinó que també investiga l'existència de fets imposables o circumstàncies no declarades. Es tracta d'una actuació auxiliar de la liquidació i la recaptació (en paraules de Pérez Royo, exerceix una funció semblant a la de la investigació policial en el procés penal). La seva funció, assenyala Martín Queralt, no solament és l'obtenció de les dades, sinó també dels mitjans de comprovació que les acreditaran, i que, en cas d'un recurs posterior, es podran utilitzar com a mitjà de prova de la quantificació administrativa del tribut.

Finalment, els òrgans de gestió, davant les dades obtingudes en la comprovació i que es consideren ja fermes, poden dictar una liquidació definitiva, en què l'Administració es pronuncia definitivament sobre la quantia del tribut. La liquidació definitiva pot confirmar la provisional si l'activitat comprovadora la troba ajustada a dret, o bé rectificar-la fixant la quantia definitiva del deute. També és notificada al subjecte passiu, exigint-li el pagament, i excepte incompliment o recurs, tancava la intervenció administrativa en l'aplicació del tribut.

Així doncs, en aquest esquema, el de la liquidació tradicional, es dictava un acte de liquidació cas per cas, i era necessària la intervenció de l'Administració per a determinar la quantia del deute tributari: el subjecte passiu complia una funció molt limitada que es traduïa en la presentació de la declaració tributària. La resta de funcions corresponien a l'Administració, com s'ha dit. Aquest sistema només es podia aplicar en un sistema tributar, en què hi havia relativament poques actuacions administratives.

No obstant això, en el sistema actual d'aplicació dels tributs, en què es dicten milions i milions d'actes, és a dir, en què hi ha milions i milions de deutes per cadascuna de les figures impositives més importants, no es pot aplicar l'esquema descrit.

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

a) S'han generalitzat les autoliquidacions. En aquestes, la llei imposa a l'obligat tributari no solament el deure de declarar el fet imposable i les seves circumstàncies, sinó també el de quantificar en el mateix acte l'import del seu deute amb base en els elements de quantificació que preveu la llei, i el deure d'ingressar-lo en el Tresor en el mateix moment de presentar la declaració, sense necessitat de cap requeriment per part de l'Administració.

La generalització de les autoliquidacions

Amb el sistema d'autoliquidació, en un sol acte es reuneixen les operacions de declaració, liquidació i recaptació. I no és necessària cap intervenció administrativa prèvia a l'ingrés del tribut, ja que és el mateix subjecte qui en calcula l'import quan es realitza un fet imposable. Normalment, és el que passarà: es consumirà l'aplicació del tribut amb la sola intervenció de l'obligat quan l'Administració no actua en el termini de quatre anys en què prescriu el seu dret a liquidar el tribut.

La liquidació tradicional només té lloc en supòsits marginals: en primer lloc, en els tributs de contreta prèvia i, en segon lloc, en els supòsits de comprovació o investigació, en què es descobreixen irregularitats en les autoliquidacions o bé aquestes no tenen lloc. Per això, l'acte de liquidació ha quedat desplaçat del procediment de gestió.

b) La intervenció administrativa, anteriorment "de liquidació", es transforma progressivament en comprovació i control de les actuacions per part del subjecte, i té lloc després de la intervenció d'aquest o perquè no s'ha produït aquesta intervenció pel fet que ha incomplert els seus deures tributaris.

c) Per la gestió en massa i la generalització de les autoliquidacions, es fa necessari comprovar i controlar les actuacions dels subjectes: per això, els òrgans de gestió ja no solament liquiden, sinó que han vist ampliades les seves facultades de comprovació.

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

Les funcions liquidadores dels òrgans d'inspecció

L'article 141.g LGT disposa que correspon a la inspecció "la pràctica de les liquidacions tributàries resultants de les seves actuacions de comprovació i investigació".

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

El sistema d'aplicació dels tributs actual

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

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

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

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

L'aplicació dels tributs en la LGT de 2003

Deixant al marge els òrgans de recaptació, els òrgans per mitjà dels quals es desenvolupen els procediments d'aplicació dels tributs (abans, gestió) són els òrgans de gestió i els d'inspecció, tots dos amb les mateixes funcions de control i liquidació, com s'acaba d'assenyalar. Per tant, és important determinar quan tenen competència els uns i els altres.

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

3) Tendències de l'aplicació moderna dels tributs

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

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

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

Tres són els **passos** que s'han fet cap a aquesta nova concepció del paper de l'Administració en l'aplicació dels tributs:

El deure de col·laboració amb l'Administració

Amb base en aquests deures de col·laboració, qualsevol persona està obligada a subministrar a l'Administració dades amb transcendència tributària obtingudes de les seves relacions econòmiques o professionals amb tercers, encara que no afectin els tributs que recauen sobre ella com a subjecte passiu: o bé amb caràcter general, o bé amb el requeriment previ dels òrgans competents.

a) La potenciació del deure d'informació i assistència a l'obligat tributari, sobretot des de la promulgació de la Llei de drets i garanties del contribuent el 1998. L'Administració està obligada a orientar i a ajudar l'obligat tributari en el compliment de les seves obligacions i en l'exercici dels seus drets.

Actuacions d'informació i assistència als obligats tributaris

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

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

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

Les devolucions ràpides de l'IRPF

Encara que la normativa s'hi referia com a simples càlculs, en realitat érem en presència de veritables liquidacions, malgrat que aquestes normes n'impedien la impugnabilitat.

Esborrany de declaració de l'IRPF

Quan el contribuent estigui d'acord amb l'esborrany de declaració el pot subscriure o confirmar, i té la consideració de declaració de l'impost.

Si el contribuent no està d'acord amb l'esborrany, ha de presentar la declaració que consideri oportuna.

Quan l'Administració tributària no tingui la informació necessària per a l'elaboració de l'esborrany, ha de posar a disposició del contribuent les dades que li puguin facilitar la confecció de la declaració de l'impost.

1.4. Òrgans i competències de l'Administració tributària

Examinats ja els conceptes d' *aplicació dels tributs* i de *procediment tributari*, i també la seva regulació i evolució legislativa, convé ara analitzar, en el marc dels aspectes generals que afecten els procediments tributaris, els òrgans i les competències de l'Administració tributària. A aquesta qüestió dedica el RGGIT tres preceptes: els articles 59 a 61 d'aquesta norma reglamentària, que despleguen el que preveu l'article 84 LGT, al qual ja hem fet referència en el primer apartat d'aquest mòdul i que es dedica a la competència territorial en l'aplicació dels tributs.

L'Administració tributària, a efectes del que preveu la LGT, està integrada pels òrgans i les entitats de dret públic que duguin a terme les funcions d'aplicació dels tributs, d'imposició de sancions i de revisió en via administrativa¹².

⁽¹²⁾Art. 5.1 LGT

En l'àmbit de competències de l'Estat, l'aplicació dels tributs, l'exercici de la potestat sancionadora i la funció revisora en via administrativa corresponen al Ministeri d'Economia i Hisenda, mentre no hagi estat expressament encomanada per llei a un altre òrgan o entitat de dret públic¹³.

(13) Art. 5.2 LGT

L'Agència Estatal d'Administració Tributària

En els termes previstos en la seva Llei de creació, aquestes competències corresponen a l'Agència Estatal d'Administració Tributària, excepte la declaració de nul·litat de ple dret regulada en l'article 217 LGT i les reclamacions economicoadministratives regulades en el capítol IV del títol V de la LGT.

Corresponen a l'Agència Estatal d'Administració Tributària les competències en matèria d'aplicació dels tributs derivades o atribuïdes per la normativa sobre assistència mútua.

D'altra banda, les **comunitats autònomes** i les **entitats locals** exerceixen les competències relatives a l'aplicació dels tributs i l'exercici de la potestat sancionadora derivada d'aquesta aplicació, i la funció revisora en via administrativa dels actes dictats en l'exercici d'aquelles, amb l'abast i en els termes previstos en la normativa que hi sigui aplicable i el seu sistema de fonts¹⁴.

(14) Art. 5.3 LGT

La col·laboració entre administracions tributàries

L'Estat i les comunitats autònomes i les ciutats amb estatut d'autonomia, segons el que disposa l'article 5.4 LGT, poden subscriure acords de col·laboració per a l'aplicació dels tributs i per a l'exercici de les funcions de revisió en via administrativa. Així mateix, d'acord amb l'article 5.5 LGT, es poden establir fórmules de col·laboració per a l'aplicació dels tributs entre les entitats locals, i entre aquestes i l'Estat o les comunitats autònomes.

La **competència en l'ordre territorial** s'atribueix a l'òrgan que determini l'Administració tributària, en desplegament de les seves facultats d'organització, mitjançant una disposició que ha de ser objecte de publicació en el butlletí oficial corresponent. A falta de disposició expressa, la competència s'atribueix a l'òrgan funcional inferior en l'àmbit territorial del qual radiqui el domicili fiscal de l'obligat tributari¹⁵.

(15) Art. 84 LGT

Un tema d'importància pràctica referent a això és el relatiu a l'atribució de competència quan es produeix un **canvi de domicili fiscal** de l'obligat tributari¹⁶.

(16) Art. 59.2 RGGIT

Criteris d'atribució de competència en el cas de canvi de domicili fiscal

En l'àmbit d'una mateixa Administració tributària la comunicació d'un canvi de domicili fiscal, sempre que aquest criteri sigui el que determini la competència de l'òrgan, o el canvi d'adscripció a un altre òrgan, produiran els efectes següents en relació amb la competència dels òrgans administratius:

- Les funcions d'aplicació dels tributs, incloses les relatives a obligacions anteriors, les exerceix a partir d'aquest moment l'òrgan corresponent al nou domicili fiscal o aquell que resulti destinatari del canvi d'adscripció, respectivament.
- Els procediments que es trobin en curs de tramitació en el moment en què es produeixi de manera efectiva el canvi de domicili o d'adscripció, els ha de continuar i finalitzar el nou òrgan competent. A aquests efectes s'han de remetre a aquest òrgan els antecedents que siguin necessaris.

Procediments en curs de tramitació

Aquesta competència es mantindrà, encara que hagin de prosseguir les actuacions, davant del successor o dels successors de l'obligat tributari.

No obstant això, quan s'ha iniciat d'ofici un procediment d'aplicació dels tributs abans de la comunicació del nou domicili, aquesta comunicació té efectes en relació amb la competència de l'òrgan administratiu el mes següent de la seva presentació, tret que durant aquest termini l'Administració tributària iniciï un procediment de comprovació de la procedència del canvi de domicili. En aquest cas, tots els procediments iniciats d'ofici abans de la comunicació esmentada els ha de continuar i finalitzar l'òrgan que els estigui tramitant mentre no es resolgui l'expedient de comprovació del canvi de domicili. Això no impedeix que l'Administració tributària pugui iniciar en qualsevol altre moment un procediment de comprovació del domicili fiscal de l'obligat tributari.

A més, els procediments que es trobin en curs de tramitació en el moment en què es produeixi de manera efectiva el canvi de domicili o d'adscripció no els continuarà ni finalitzarà el nou òrgan competent en les actuacions i procediments d'inspecció i de declaració de responsabilitat tributària, en què el domicili fiscal determinant de la competència de l'òrgan actuant serà el que correspongui a l'inici de les actuacions i procediments, fins i tot respecte d'obligacions anteriors, sense que el canvi de domicili fiscal o d'adscripció alteri la competència de l'òrgan actuant quant als procediments ja iniciats abans de la comunicació del canvi de domicili o d'adscripció.

En el cas d'obligats tributaris **no residents sense establiment permanent** a Espanya, és competent l'òrgan de l'Administració tributària en l'àmbit territorial de la qual tingui el domicili el representant de l'obligat tributari, el responsable, el retenidor, el dipositari o el gestor dels béns o drets, o el pagador de les rendes al no resident, sense perjudici del que preveu la normativa pròpia de cada tribut¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 59.4 RGGIT

Un altre assumpte important és el dels **drets i deures del personal al servei de l'Administració tributària**¹⁸. Quant a això, cal tenir en compte que els funcionaris de l'Administració tributària seran considerats agents de l'autoritat en l'exercici de les seves funcions, a efectes de la responsabilitat administrativa i penal dels qui ofereixin resistència o cometin un atemptat o desacatament contra ells, de fet o de paraula, durant actes de servei o amb motiu d'aquest.

⁽¹⁸⁾Art. 60 RGGIT

Les autoritats i entitats sotmeses al deure d'informar i col·laborar amb l'Administració tributària i els qui, en general, exerceixin funcions públiques, estan obligats a prestar als funcionaris i altre personal dels òrgans de l'Administració tributària el suport, concurs, auxili i protecció que els sigui necessari per a l'exercici de les seves funcions. En cas d'inobservança d'aquesta obligació, s'han de traslladar les actuacions als òrgans amb funcions d'assessorament jurídic perquè exerceixin, si escau, les accions que siguin procedents.

Document acreditatiu

Cada Administració tributària ha de proveir el personal al seu servei del document acreditatiu corresponent de la seva condició en l'acompliment de les seves funcions (art. 60.2 RGGIT).

Quan el personal al servei de l'Administració tributària conegui en el curs de les seves actuacions fets dels quals es puguin derivar indicis de frau en l'obtenció o percepció d'ajudes o subvencions a càrrec de fons públics o de la UE, els han de fer constar en una diligència i ho han de posar en coneixement de l'òrgan competent o, si escau, de l'autoritat judicial o del Ministeri Fiscal. Així mateix, el personal al servei de l'Administració tributària també ha de posar en el seu coneixement els fets que coneguin en el curs de les seves actuacions que puguin ser constitutius de delictes no perseguibles únicament a instàncies de la persona agreujada.

Exercici de les facultats en l'aplicació dels tributs

Les facultats que es puguin exercir en les diferents actuacions i procediments d'aplicació dels tributs¹⁹ corresponen als funcionaris i altre personal al servei de l'Administració tributària que intervinguin en aquestes actuacions i procediments. Les normes d'organització específica poden regular la intervenció en el desenvolupament de les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs de funcionaris i altre personal al servei de l'Administració tributària que ocupin llocs de treball en òrgans amb funcions diferents.

En el marc dels instruments d'intercanvi d'informació previstos en els convenis internacionals per a evitar la doble imposició, i en els acords i convenis internacionals d'assistència mútua en matèria tributària, les autoritats competents s'han de prestar assistència mútua i intercanviar les dades que siguin necessàries per a l'aplicació dels tributs. En el desenvolupament de les actuacions a instàncies d'altres estats, hi poden ser presents funcionaris d'aquests estats, amb l'autorització prèvia de l'autoritat competent espanyola. Així mateix, els funcionaris de l'Administració tributària de l'Estat espanyol es poden desplaçar a altres estats en el marc de peticions d'informació efectuades per l'autoritat competent espanyola o participar en controls fiscals simultanis. Les proves o informacions subministrades per les autoritats competents d'altres estats es poden incorporar amb valor probatori al procediment que correspongui.

Els òrgans d'aplicació dels tributs poden fer les actuacions que siguin necessàries per a l'execució de les resolucions administratives o judicials. Quan la resolució hagi ordenat la retroacció de les actuacions, el procediment d'aplicació dels tributs en què s'hagi dictat l'acte anul·lat ha de continuar fins al seu acabament, de conformitat amb el que estableixi la seva normativa reguladora.

1.5. Intervenció dels obligats tributaris

Després de l'examen dels òrgans i les competències de l'Administració tributària, en el marc dels aspectes generals dels procediments tributaris, correspon en aquest punt centrar l'atenció en l'altra part que intervé en els procediments d'aplicació dels tributs, és a dir, els obligats tributaris. A aquest tema el RGGIT dedica vuit preceptes, dividits en dues seccions, una sobre les persones amb les quals s'han d'entendre les actuacions administratives (art. 105 a 109 RGGIT) i una altra sobre la representació en els procediments tributaris (art. 110 a 112 RGGIT).

Són **obligats tributaris** les persones físiques o jurídiques i les entitats a les quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries²⁰.

Relació d'obligats tributaris

Entre altres, són obligats tributaris, segons l'article 35.2 LGT, els contribuents, els substituïts del contribuent, els obligats a fer pagaments fraccionats, els retenidors, els obligats a practicar ingressos a compte, els obligats a repercutir, els obligats a suportar la repercussió, els obligats a suportar la retenció, els obligats a suportar els ingressos a compte, els successors i els beneficiaris de supòsits d'exempció, devolució o bonificacions tributàries, quan no tinguin la condició de subjectes passius.

També tenen el caràcter d'obligats tributaris, segons el que estipula l'article 35.3 LGT, aquells als quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries formals.

1) Persones amb les quals s'han d'entendre les actuacions administratives

⁽¹⁹⁾Art. 61 RGGIT

Actuacions a instàncies d'altres estats

Els òrgans d'aplicació dels tributs de l'Administració tributària de l'Estat poden fer actuacions a instància de les autoritats competents d'altres estats.

⁽²⁰⁾Art. 35.1 LGT

En el RGGIT s'estableixen una sèrie de **normes específiques per a determinats obligats tributaris** amb els quals s'han d'entendre les actuacions administratives, com ara les entitats sense personalitat jurídica i les sotmeses a un règim d'imputació de rendes, els obligats de manera solidària enfront de l'Administració tributària, els successors, els obligats en supòsits de liquidació o concurs i els obligats tributaris no residents²¹.

⁽²¹⁾ Art.105 a 109 RGGIT

Actuacions relatives a determinats obligats tributaris

a) Entitats sense personalitat jurídica i les sotmeses a imputació de rendes

En el cas de les entitats de l'article 35.4 LGT, les actuacions de comprovació o investigació que tinguin per objecte examinar el compliment adequat de les seves obligacions tributàries, incloses les de caràcter formal, es desenvoluparan amb qui en tingui la representació d'acord amb el que estableix l'article 45.3 LGT.

L'examen del compliment adequat de les obligacions relatives al tribut que gravi les rendes obtingudes per les entitats en règim d'atribució de rendes es farà en el curs dels procediments de comprovació o investigació que es puguin instruir davant cada soci, hereu, comuner o particip com a obligat tributari per aquest tribut. En aquests procediments es poden utilitzar les dades, els informes o els antecedents obtinguts en el desenvolupament de les actuacions de comprovació o investigació de les obligacions pròpies de l'entitat.

La comprovació de la situació tributària de les unions temporals d'empreses, agrupacions d'interès econòmic i altres entitats obligades a imputar rendes es desenvoluparà amb aquestes, sense perjudici del dret dels seus socis o membres a oposar-hi tots els motius d'impugnació que considerin convenients durant la tramitació del procediment de comprovació o investigació que s'instrueixi davant cadascun d'ells, en què es tinguin en compte els resultats de les actuacions dutes a terme amb l'entitat.

b) Obligats de manera solidària davant l'Administració tributària

En el supòsit que preveu l'article 35.6, paràgraf primer, LGT, les actuacions i els procediments es poden fer amb qualsevol dels obligats tributaris que concorrin al pressupòsit de fet de l'obligació objecte de les actuacions o els procediments. Una vegada iniciat un procediment de comprovació o investigació, s'ha de comunicar aquesta circumstància als altres obligats tributaris coneguts, que poden comparèixer en les actuacions. El procediment ha de ser únic i continuar amb els qui hagin comparegut. Les successives actuacions s'han de desenvolupar amb qui escaigui en cada cas. Les resolucions que es dictin o les liquidacions que, si escau, es practiquin s'han de fer a nom de tots els obligats tributaris que hi hagin comparegut i s'han de notificar als altres obligats tributaris coneguts.

c) Successors

En el cas d'actuacions o procediments relatius a persones físiques mortes o a persones jurídiques o altres entitats dissoltes o extingides, han d'actuar davant l'Administració les persones a les quals, d'acord amb el que disposen els articles 39 i 40 LGT, es transmetin els drets, obligacions i, si escau, sancions tributàries corresponents.

Una vegada iniciat un procediment de comprovació o investigació, s'ha de comunicar aquesta circumstància als altres successors coneguts, que poden comparèixer en les actuacions. El procediment ha de ser únic i continuar amb els qui hi hagin comparegut. Les successives actuacions s'han de desenvolupar amb qui escaigui en cada cas. Les resolucions que es dictin o les liquidacions que, si escau, es practiquin s'han de fer a nom de tots els obligats tributaris que hi hagin comparegut i s'han de notificar als altres obligats tributaris coneguts.

Mentre l'herència es trobi jacent, el compliment de les obligacions tributàries del causant correspon al representant de l'herència jacent. Les actuacions administratives que tinguin per objecte la quantificació, determinació i liquidació de les obligacions tributàries del causant s'han de fer o continuar amb el representant de l'herència jacent. Si al final del procediment no es coneixen els hereus, les liquidacions s'han de fer a nom de l'herència

Les liquidacions en aquests procediments

Les liquidacions que, si escau, siguin procedents s'han de practicar a nom de l'entitat, sense perjudici de la responsabilitat solidària dels participants, membres o cotitulars d'aquestes entitats.

Desenvolupament de les actuacions

L'Administració tributària pot desenvolupar les actuacions o els procediments amb qualsevol dels successors.

Actuacions amb el responsable solidari

Les liquidacions es poden practicar al responsable solidari, qui pot utilitzar tots els motius d'impugnació que es deriven de la liquidació o de la responsabilitat que se li exigeixi.

jacent. Aquestes obligacions tributàries i les que siguin transmissibles per causa de mort es poden satisfer amb càrrec als béns de l'herència jacent.

Quan en els procediments les actuacions de les quals s'entenguin amb els successors d'un obligat tributari s'hagi de practicar una devolució, s'ha d'acreditar la proporció que correspongui a cadascun d'acord amb el que disposi la legislació específica, a l'efecte de procedir al reconeixement del dret i al pagament o la compensació de la devolució, excepte quan es tracti d'herències jacentes degudament identificades, cas en què s'ha de reconèixer i abonar la devolució a l'herència jacent.

d) Obligats en supòsits de liquidació o concurs

En cas d'entitats en fase de liquidació, quan les actuacions administratives tinguin lloc abans de l'extinció de la personalitat jurídica d'aquestes, les actuacions s'han d'entendre amb els liquidadors. Un cop dissolta i liquidada l'entitat, incumbeix els liquidadors comparèixer davant l'Administració si són requerits per a això en tant que representants anteriors de l'entitat i custodis, si escau, dels llibres i la documentació d'aquesta. Si els llibres i la documentació estan dipositats en un registre públic, l'òrgan competent els pot examinar en aquest registre i pot requerir la compareixença dels liquidadors quan calgui per a aquestes actuacions.

En els supòsits de concurs, les actuacions administratives s'han d'entendre amb el mateix concursat quan el jutge no hagi acordat la suspensió de les seves facultats d'administració i disposició i, en tot cas, amb els administradors concursals com a representants del concursat o en la seva funció d'intervenció, d'acord amb el que estableix la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal.

e) Obligats tributaris no residents

En el cas d'obligats tributaris no residents que operin a Espanya mitjançant un establiment permanent, les actuacions de l'Administració es realitzaran amb el representant designat per l'obligat tributari, d'acord amb el que estableix l'article 47 LGT.

En el cas de l'incompliment de l'obligació de nomenar un representant, l'Administració tributària pot considerar representant de l'establiment permanent la persona que figuri com a tal en el Registre Mercantil. Si no hi ha cap representant nomenat o inscrit, o és una persona diferent de qui estigui facultat per a contractar en nom d'aquells, l'Administració tributària pot considerar com a tal aquest últim.

En el cas d'incompliment de l'obligació de nomenament de representant exigible a les persones o entitats residents en països o territoris amb els quals no hi ha un intercanvi d'informació tributària efectiu, d'acord amb el que disposa l'apartat 3 de la DA 1a. de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, l'Administració tributària pot considerar que el seu representant és el dipositari o gestor dels béns o drets dels obligats tributaris.

En el cas de tributs que hagin de satisfer els obligats tributaris no residents que operin a Espanya sense un establiment permanent, les actuacions es poden entendre amb l'obligat tributari no resident, amb el representant, si escau, designat a aquest efecte o, quan la llei ho prevegi, amb el responsable solidari amb el qual es puguin dur a terme les actuacions directament.

2) La representació en els procediments tributaris

Les persones físiques que no tinguin capacitat d'obrar en l'ordre tributari han d'actuar davant l'Administració tributària mitjançant els seus **representants legals**. No obstant això, una vegada adquirida o recuperada la capacitat d'obrar per les persones que no en tenien, aquestes han d'actuar per si mateixes davant l'Administració tributària, fins i tot per a la comprovació de la situació tributària en què no en tenien²².

⁽²²⁾Art. 110 RGGIT

La representació legal

Els qui van tenir la seva representació legal hauran de comparèixer així mateix a requeriment de l'Administració tributària, en el seu propi nom, sense vincular-hi qui van representar.

Per part de les persones jurídiques i entitats a què es refereix l'article 35.4 LGT (entitats sense personalitat jurídica), hauran d'actuar les persones a les quals correspongui la representació en el moment de l'actuació administrativa. Els qui van tenir aquesta representació quan es van meritjar o s'haurien d'haver complert les obligacions o deures corresponents han de comparèixer a requeriment de l'Administració tributària, en el seu propi nom, sense vincular-hi la persona jurídica o entitat.

No obstant això, es poden considerar representants les persones que figurin inscrites com a tals en els registres públics corresponents. Quan en el curs d'un procediment d'aplicació dels tributs es modifiqui o s'extingeixi la representació legal, les actuacions realitzades es consideren vàlides i eficaces, mentre no es comuniqui aquesta circumstància a l'òrgan de l'Administració tributària que dugui a terme les actuacions.

En relació amb la **representació voluntària**, els obligats tributaris amb capacitat d'obrar poden actuar per mitjà d'un representant, que pot ser un assessor fiscal, amb el qual s'entendran les successives actuacions administratives, tret que es faci una manifestació expressa en contra²³.

La representació voluntària

La representació ha de ser conferida, en el cas de persones físiques amb capacitat d'obrar, per elles mateixes. En el cas de persones físiques sense capacitat d'obrar en l'ordre tributari, de persones jurídiques i de les entitats a què es refereix l'article 35.4 LGT, la representació voluntària²⁴ pot ser conferida pels qui tinguin la representació legal i aquesta ho permeti.

S'entén atorgada la representació, entre altres, en els casos següents: quan la seva existència consti inscrita i vigent en un registre públic; quan consti en un document públic o un document privat amb signatura legitimada notarialment; quan s'atorgui mitjançant una compareixença personal davant l'òrgan administratiu competent, la qual cosa s'ha de documentar en la diligència; quan consti en el document normalitzat de representació aprovat per l'Administració tributària que s'hagi posat a disposició, si escau, de qui hagi d'atorgar la representació; quan la representació consti en un document emès per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics amb les garanties i els requisits que estableixi l'Administració tributària.

La revocació de la representació no comporta la nul·litat de les actuacions practicades amb el representant abans que s'hagi acreditat aquesta circumstància a l'òrgan actuant. A partir d'aquest moment, es considera que l'obligat tributari no compareix davant l'Administració tributària ni atén els requeriments d'aquesta fins que nomeni un nou representant o l'atengui personalment.

El RGGIT estableix una sèrie de **disposicions comunes a la representació legal i voluntària**²⁵. Entre aquestes, hi destaca la que assenyala que la representació s'ha d'acreditar en la primera actuació que es realitzi per mitjà de representant, si bé la seva falta o insuficiència no impedeix que es consideri realitzat l'acte o tràmit de què es tracti, sempre que s'aporti aquella o s'esmeni el defecte dins del termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, que ha de concedir a aquest efecte l'òrgan administratiu.

Acreditació de la representació

El representant legal ha d'acreditar la seva condició davant l'Administració tributària.

⁽²³⁾Art. 46.1 LGT

⁽²⁴⁾Art. 111 RGGIT

Els representants

La representació es pot atorgar en favor de persones jurídiques o de persones físiques amb capacitat d'obrar.

La renúncia a la representació

No té efectes davant l'òrgan actuant fins que s'acrediti que s'ha comunicat de manera feaçent al representat.

⁽²⁵⁾Art. 112 RGGIT

Disposicions comunes a la representació legal i voluntària

En cas que el representant no acrediti la representació, l'acte es considera no realitzat o l'obligat tributari no personat, als efectes que siguin procedents, tret que les actuacions realitzades en el seu nom siguin ratificades per l'obligat tributari.

S'entenen ratificades les actuacions del representant en cas de falta o insuficiència del poder de representació en els supòsits següents:

- a) Quan l'obligat tributari impugni els actes dictats en el procediment en què aquell hagi intervingut sense al·legar aquesta circumstància.
- b) Quan l'obligat tributari efectui l'ingrés o sol·liciti l'ajornament, fraccionament o compensació del deute tributari o de la sanció que es derivi del procediment.

No obstant això, en aquests casos no s'entén esmenada la falta o insuficiència del poder de representació quan s'hagi presentat un recurs o una reclamació economicoadministrativa en què s'al·legui aquesta falta o insuficiència.

Quan en un procediment tributari s'actui mitjançant un representant s'ha de fer constar expressament aquesta circumstància en totes les diligències i els actes que s'estenguin i s'ha d'adjuntar a l'expedient el document acreditatiu de la representació. Si la representació s'ha atorgat mitjançant un document públic n'hi ha prou amb la referència a aquest i s'ha d'adjuntar a l'expedient una còpia simple o una fotocòpia amb diligència d'acarament.

Les actuacions tributàries realitzades amb el representant de l'obligat tributari s'entenen efectuades directament amb aquest últim. Les manifestacions fetes per la persona que hagi comparegut sense poder suficient tindran el valor probatori que escaigui d'acord amb el dret.

Quan en la resolució d'un recurs o reclamació economicoadministrativa s'anul·li la resolució o la liquidació administrativa per falta o insuficiència del poder de representació, s'ordena la retroacció de les actuacions al moment en què es va haver d'acreditar la representació o es va aportar el poder que es considera insuficient, i conserven la seva validesa les actuacions i proves del procediment d'aplicació dels tributs realitzades sense intervenció del representant amb el qual es van entendre les actuacions.

L'obligat tributari pot intervenir en les actuacions i els procediments assistit per un assessor fiscal o per la persona que consideri oportú a cada moment, de la qual cosa es deixarà constància en l'expedient, i també de la identitat de l'assistent. Quan el representant hi acudeixi acompanyat de qualsevol persona s'ha d'acreditar la conformitat de l'obligat tributari al fet que conegui les actuacions en què intervingui.

Accreditació de la representació

En tot cas, es pot exigir que la persona o les persones amb les quals es realitzin les actuacions acreditin la seva identitat i el concepte en què actuïn.

Inexistència de la representació

Un cop acreditada o presumida la representació, correspon al representat provar-ne la inexistència sense que pugui al·legar com a fonament de la nul·litat de les actuacions tots els vicis o defectes causats per ell.

2. Les obligacions tributàries formals

El RGGIT dedica el títol II a les **obligacions tributàries formals**. Es tracta d'una matèria que només en part és recollida per la LGT (les obligacions d'informació). La resta de qüestions abordades en aquest títol del Reglament constitueix una tasca meritòria de recopilació i sistematització de normes fins llavors disperses per l'ordenament jurídic.

Contingut del títol II del RGGIT

Tal com assenyalava el preàmbul del RD 1065/2007, el títol II del RGGIT, dedicat a les obligacions tributàries formals, ordena i sistematitza una pluralitat de normes reglamentàries sobre aquesta matèria, generalitza les normes que sobre determinades obligacions s'inclouen en la regulació d'alguns tributs i que han de tenir un abast general i inclou la regulació de les obligacions formals que no tenien cap regulació reglamentària en la normativa anterior o que no tenen cap regulació reglamentària perquè són noves, i l'aplicació de les quals se sustenta en la norma legal que estableix l'obligació.

1) Es regulen els censos tributaris i es reconeix la competència de cada Administració tributària per a disposar dels seus propis censos i, al mateix temps, s'estableix la informació mínima comuna que han de tenir tots els censos tributaris amb vista a aconseguir una informació censal consolidada. A continuació es regulen els censos tributaris en l'àmbit de competències de l'Estat i, per a això, s'hi incorpora amb lleugeres modificacions el contingut del RD 1041/2003, d'1 d'agost, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen determinats censos tributaris.

2) Es regula la forma de complir l'obligació de comunicar el canvi de domicili fiscal. La novetat més important és la que es refereix a la manera com han d'efectuar aquesta comunicació les persones físiques que no hagin de figurar en el cens d'empresaris, professionals i retenidors, ja que per als que sí que han de figurar en aquest cens la manera de complir aquesta obligació estava regulada en les normes relatives a les declaracions d'alta, modificació i baixa en aquest cens.

3) S'hi inclouen les normes relatives al número d'identificació fiscal. A més de sistematitzar la normativa fins llavors vigent, el més significatiu és la simplificació de les regles per a l'assignació d'un número d'identificació fiscal als menors d'edat i altres espanyols no obligats a tenir el document nacional d'identitat, i per a les persones físiques estrangeres. La norma preveu l'assignació d'ofici del número d'identificació fiscal en cas que sigui necessari per a les seves relacions de naturalesa o amb transcendència tributària.

4) Es regulen les obligacions relatives als llibres registres de caràcter fiscal. D'aquesta manera, es dona abast general a les normes que sobre aquesta matèria hi havia en les regulacions específiques d'alguns tributs, en particular, en l'IVA.

5) Es despleguen els articles 93, 94 i 95 LGT, relatius a les obligacions d'informació i el caràcter reservat de les dades tributàries. Pel que fa a les obligacions d'informació de caràcter general, s'incorporen al reglament les normes relatives a la presentació de determinades declaracions informatives que fins ara estaven regulades en diversos reials decrets. En aquest sentit, s'incorpora la regulació de l'obligació d'informar sobre les operacions amb terceres persones; les obligacions d'informar sobre comptes, operacions i actius financers; l'obligació d'informar sobre la constitució, l'establiment o l'extinció d'entitats; l'obligació d'informar sobre les subvencions o indemnitzacions derivades de l'exercici d'activitats agrícoles, ramaderes o forestals, i l'obligació d'informar sobre les aportacions a sistemes de previsió social. No s'hi incorporen, en canvi, obligacions d'informació que afecten de manera específica o particular un o diversos tributs com, per exemple, totes les obligacions d'informació relatives a retencions. Com a novetat, s'estableix l'obligació d'informar sobre operacions incloses en els llibres de registre, l'obligació d'informar sobre préstecs i crèdits, i l'obligació d'informar sobre valors, assegurances i rendes; aquestes dues últimes, encara que són obligacions d'informació noves, s'inclouen, per la seva naturalesa, en la subsecció relativa a la informació sobre comptes, operacions i actius financers, subsecció en què, d'altra banda, s'hi han inclòs no solament les regulades en el

Cens d'obligats tributaris

La modificació més destacable és la que afecta el contingut del cens d'obligats tributaris, pel qual s'amplien les dades mínimes que han de figurar en aquest cens, tant per a les persones físiques com per a les jurídiques i altres entitats.

RD 2281/1998, de 23 d'octubre, pel qual es despleguen les disposicions aplicables a determinades obligacions de subministrament d'informació a l'Administració tributària, sinó també altres de recollides en diferents normes. També s'amplia el contingut d'algunes obligacions d'informació ja existents, com la que afecta els actes o contractes intervinguts pels notaris, que anteriorment només es referia als actes o contractes relatius a drets reals sobre béns immobles, o la relativa a l'obligació d'informar sobre operacions financeres relacionades amb l'adquisició d'immobles, que anteriorment només es referia als préstecs amb garantia hipotecària i estava circumscrita a l'IRPF. Pel que fa als requeriments individualitzats per a l'obtenció d'informació, el més significatiu és la seva regulació, amb caràcter general, per a tots els procediments d'aplicació dels tributs, mentre que en la normativa anterior es desplegaven de manera separada en els reglaments d'inspecció i de recaptació.

2.1. Obligacions censals

1) Els censos de l'Administració tributària

Cada Administració tributària pot disposar dels seus propis **censos tributaris** a efectes de l'aplicació dels seus tributs propis i cedits²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 2 RGGIT

Quant al **contingut** dels censos tributaris, han d'incloure necessàriament les dades següents: nom i cognoms o raó social o denominació completa, i l'anagrama, si en té; número d'identificació fiscal; domicili fiscal, i, si escau, domicili a l'estranger.

Les administracions tributàries de les **comunitats autònomes** i ciutats amb estatut d'autonomia han de comunicar amb periodicitat mensual a l'AEAT la informació censal de què disposin a l'efecte de consolidar-la. Per la seva banda, l'AEAT ha de comunicar amb periodicitat mensual a les administracions tributàries de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia la variació de les dades que estiguin incloses en el cens d'obligats tributaris.

Censos tributaris de les entitats locals

L'AEAT pot subscriure convenis de col·laboració amb les entitats locals per a l'intercanvi d'informació censal.

Les persones o entitats incloses en els censos tributaris tenen **dret a conèixer les seves dades censals** i poden sol·licitar, a aquest efecte, que se'ls expedeixi el certificat corresponent. Sense perjudici d'això, és aplicable a aquestes dades el que estableix l'article 95 LGT, relatiu al caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària. Els obligats tributaris tenen dret a la rectificació o cancel·lació de les seves dades personals quan siguin inexactes o incompletes d'acord amb el previst en la legislació en matèria de protecció de dades de caràcter personal.

2) Els censos tributaris en l'àmbit de competències de l'Estat

Correspon a l'AEAT la formació i el manteniment dels censos tributaris en l'àmbit de competències de l'Estat²⁷.

⁽²⁷⁾Art. 16 RGGIT

A aquest efecte, l'AEAT pot fer les altes, baixes i modificacions corresponents, d'acord amb el que disposen els articles 144 a 146 RGGIT, relatius a les actuacions i els procediments de **comprovació censal**.

Comunicació de dades d'identificació a l'AEAT

Per a facilitar la gestió dels censos tributaris en l'àmbit de competències de l'Estat, l'Administració pública competent per a assignar el número que constitueix el número d'identificació fiscal ha de comunicar amb periodicitat –almenys– trimestral a l'AEAT el nom i els cognoms, el sexe, la data i el lloc de naixement, el número d'identificació fiscal i, si escau, el domicili a Espanya de les persones a les quals assigni aquest número i el número de passaport.

Els **censos tributaris** en l'àmbit de competències de l'Estat són els següents²⁸:

(28) Art. 3 RGGIT

a) El **cens d'obligats tributaris**, que està format per la totalitat de les persones o entitats que han de tenir un número d'identificació fiscal per a les seves relacions de naturalesa o amb transcendència tributària.

b) El **cens d'empresaris, professionals i retenidors**, que està format per les persones o entitats que duguin a terme o han de dur a terme en territori espanyol determinades activitats o operacions.

Activitats, operacions o persones que s'han d'incloure en el cens

- Activitats empresarials o professionals. S'entén per aquelles la realització de les quals confereixi la condició d'empresari o professional, incloses les agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres.
- No s'inclouran en el cens els qui efectuïn exclusivament arrendaments d'immobles exempts de l'IVA, d'acord amb l'article 20.1.23 LIVA, sempre que la seva realització no constitueixi l'exercici d'una activitat empresarial d'acord amb el que disposa la normativa de l'IRPF. Tampoc no s'inclouen en aquest cens els qui efectuïn lliuraments a títol ocasional de mitjans de transport nous exempts de l'IVA en virtut del que disposa l'article 25.1 i 2 LIVA, i adquisicions intracomunitàries de béns exemptes en virtut del que disposa l'article 26.3 LIVA.
- Abonament de rendes subjectes a retenció o ingrés a compte.
- Adquisicions intracomunitàries de béns subjectes a l'IVA efectuades pels qui no actuïn com a empresaris o professionals.
- Les persones o entitats no residents a Espanya d'acord amb el que disposa l'article 6 TRLIRNR, que operin en territori espanyol mitjançant un establiment permanent o satisfacin en aquest territori rendes subjectes a retenció o ingrés a compte, i les entitats a les quals es refereix l'article 5.c TRLIRNR (entitats en règim d'atribució de rendes).
- Les persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'IVA queden integrades en aquest cens quan siguin subjectes passius d'aquest impost.
- Les persones o entitats que no compleixin cap dels requisits esmentats anteriorment, però que siguin socis, hereus, comuns o partícips d'entitats en règim d'atribució de rendes que duguin a terme activitats empresarials o professionals i tinguin obligacions tributàries derivades de la seva condició de membres d'aquestes entitats.

Adscripció del cens

El cens d'empresaris, professionals i retenidors forma part del cens d'obligats tributaris.

c) El **registre d'operadors intracomunitaris**, que està format per les persones o entitats que tinguin assignat el número d'identificació fiscal a efectes de l'IVA i que es trobin en determinats supòsits.

Subjectes a incloure en el cens

- Les persones o entitats que hagin d'efectuar lliuraments o adquisicions intracomunitàries de béns subjectes a l'IVA.
- Les persones o entitats a què es refereix l'article 14 LIVA (que regula les adquisicions intracomunitàries no subjectes, sempre que els béns procedeixin d'un altre estat membre i no hagin arribat durant l'any natural precedent als 10.000 euros), quan hagin de fer adquisicions intracomunitàries de béns subjectes a l'IVA. En aquest cas, la inclusió en aquest registre determina l'assignació a la persona o entitat sol·licitant del número d'identificació fiscal corresponent. Si aquestes persones o entitats deixen d'estar incloses en el registre d'operadors intracomunitaris, perquè es produeix el supòsit que les adquisicions intracomunitàries de béns que realitzin no estan subjectes a l'IVA en consideració del que estableix aquest precepte, això determina la revocació automàtica del número d'identificació fiscal específic.
- Els empresaris o professionals que siguin destinataris de serveis prestats per empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'IVA respecte dels quals siguin subjectes passius.
- Els empresaris o professionals que prestin serveis que, d'acord amb les regles de localització, s'entenguin realitzats en el territori d'un altre estat membre quan el subjecte passiu en sigui el destinatari.

Adscripció del cens

El registre d'operadors intracomunitaris forma part del cens d'empresaris, professionals i retenidors.

d) El registre d'exportadors i altres operadors econòmics en règim comercial, que està integrat pels empresaris o professionals que tinguin dret al procediment de devolució que es regula en l'article 30 RIVA.

Adscripció del cens

Aquest registre formarà part del cens d'empresaris, professionals i retenidors.

e) El registre de grans empreses, que està format pels obligats tributaris el volum d'operacions dels quals superi la xifra de 6.010.121,04 euros durant l'any natural immediat anterior, calculat d'acord amb el que disposa l'article 121 LIVA, fins i tot quan duguin a terme la seva activitat fora del territori d'aplicació d'aquest impost.

Adscripció del cens

Aquest registre formarà part del cens d'empresaris, professionals i retenidors.

f) El registre territorial dels impostos especials de fabricació, que està integrat per les persones i els establiments a què es refereix l'article 40 RIE, i es regeix pel que estableix aquest Reglament i, en el que aquest no preveu, per les disposicions del RGGIT relatives a les obligacions de caràcter censal.

Contingut dels censos tributaris en l'àmbit de competències de l'Estat

El RGGIT dedica cinc preceptes a aquesta matèria. Són els següents:

- Contingut del cens d'obligats tributaris (art. 4 RGGIT).
- Contingut del cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 5 RGGIT).
- Informació censal complementària respecte de les persones físiques residents a Espanya incloses en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 6 RGGIT).
- Informació censal complementària respecte de les entitats residents o constituïdes a Espanya incloses en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 7 RGGIT).
- Informació censal complementària respecte de les persones o entitats no residents o no establertes, i de les no constituïdes a Espanya, incloses en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 8 RGGIT).

Les declaracions censals en l'àmbit de competències de l'Estat

El RGGIT dedica set articles a aquesta matèria. Són els següents:

- Declaració d'alta en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 9 RGGIT).
- Declaració de modificació en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 10 RGGIT).
- Declaració de baixa en el cens d'empresaris, professionals i retenidors (art. 11 RGGIT).
- Especialitats en l'alta i modificacions en el cens d'obligats tributaris de les entitats a les quals s'assigni un número d'identificació fiscal (art. 12 RGGIT).
- Model de declaració, termini i lloc de presentació (art. 13 RGGIT).
- Exclusió d'altres declaracions censals (art. 14 RGGIT).
- Substitució de la declaració d'alta pel document únic electrònic (art. 15 RGGIT).

2.2. Obligacions relatives al domicili fiscal

El **domicili fiscal** és el lloc de localització de l'obligat tributari en les seves relacions amb l'Administració tributària. Els obligats tributaris han de comunicar el seu domicili fiscal i el canvi d'aquest a l'Administració tributària que correspongui, en la forma i en els termes que s'estableixin reglamentàriament. El canvi de domicili fiscal no produeix efectes davant l'Administració tributària fins que es compleixi aquest deure comunicació, però això no impedeix que, d'acord amb el que s'estableix reglamentàriament, els procediments que s'hagin iniciat d'ofici abans de la comunicació d'aquest canvi els puguin continuar tramitant l'òrgan corresponent al domicili inicial, sempre que les notificacions derivades d'aquests procediments es facin legalment²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 48.3 LGT

En desplegament del que disposa la LGT, el RGGIT conté un precepte dedicat a l'obligació de **comunicar el canvi de domicili fiscal**³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 17 RGGIT

Les persones físiques que hagin d'estar en el cens d'empresaris, professionals i retenidors, i les persones jurídiques i altres entitats han de complir l'obligació de comunicar el canvi de domicili fiscal, que estableix l'article 48.3 LGT, en el **termini d'un mes** a partir del moment en què es produeixi aquest canvi.

Declaració censal

En l'àmbit de competències de l'Estat, aquesta comunicació s'ha d'efectuar mitjançant la presentació de la declaració censal de modificació que regula l'article 10 RGGIT.

Si es tracta de persones físiques que no han de figurar en el cens d'empresaris, professionals i retenidors, la comunicació del canvi de domicili s'ha d'efectuar en el **termini de tres mesos** des que es produeixi mitjançant el model de declaració que s'aprovi, exceptuant el que està disposat en el paràgraf següent. No obstant això, si abans del venciment d'aquest termini finalitza el de presentació de l'autoliquidació o comunicació de dades corresponent a la im-

sició personal que l'obligat tributari ha de presentar després del canvi de domicili, la comunicació s'ha d'efectuar en el model d'autoliquidació o comunicació de dades corresponent, tret que s'hagi efectuat abans.

Comunicació del canvi del domicili fiscal

La comunicació del nou domicili fiscal té plens efectes des de la seva presentació respecte de l'Administració tributària a la qual se li hagi comunicat, sense perjudici del que disposa l'article 59 RGGIT a efectes de l'atribució de competències entre òrgans de l'Administració tributària.

La comunicació del canvi del domicili fiscal a l'Administració tributària de l'Estat produeix efectes respecte de les administracions tributàries de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia només des del moment en què aquestes últimes en tinguin coneixement. A aquest efecte, l'Administració tributària de l'Estat ha d'efectuar la comunicació corresponent segons el que disposa l'article 2.3 RGGIT.

2.3. Obligacions relatives al número d'identificació fiscal

Les persones físiques i jurídiques, i els obligats tributaris a què es refereix l'article 35.4 LGT, tenen un **número d'identificació fiscal** per a les seves relacions de naturalesa o amb transcendència tributària³¹.

⁽³¹⁾Art. 18 RGGIT

El número d'identificació fiscal el pot acreditar el seu titular mitjançant l'exhibició del document expedit perquè en tingui constància l'Administració tributària, del document nacional d'identitat o del document oficial en què s'assigni el número personal d'identificació d'estranger.

Altres codis o claus d'identificació

El compliment d'aquest deure no eximeix de l'obligació de disposar d'altres codis o claus d'identificació addicionals segons el que estableixi la normativa pròpia de cada tribut.

L'assignació del número d'identificació fiscal

El RGGIT dedica diversos preceptes a l'assignació del número d'identificació fiscal. Concretament, són els articles següents del capítol III del títol II:

- La secció II té per objecte l'assignació del número d'identificació fiscal a les persones físiques (art. 19 a 21 RGGIT).
- La secció III aborda l'assignació del número d'identificació fiscal a les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica (art. 22 a 24 RGGIT).
- La secció IV regula les especialitats del número d'identificació fiscal dels empresaris o professionals a efectes de l'IVA (art. 25 RGGIT).

Els obligats tributaris han d'incloure el seu número d'identificació fiscal en totes les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o escrits que presentin davant l'Administració tributària³².

⁽³²⁾DA 6a. LGT i art. 26 RGGIT

Utilització del número d'identificació fiscal davant l'Administració tributària

No obstant això, l'Administració tributària pot admetre la presentació d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions o escrits en què no consti el número d'identificació fiscal.

Transcorreguts deu dies des de la presentació sense que s'hagi acreditat la sol·licitud del número d'identificació fiscal, es pot considerar no presentada l'autoliquidació, declaració, comunicació o escrit, amb la resolució administrativa prèvia que així ho declari.

A més, els obligats tributaris han d'incloure el número d'identificació fiscal de les persones o entitats amb què realitzin operacions de naturalesa o amb transcendència tributària en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o escrits que presentin davant l'Administració tributària.

A aquests efectes, els obligats tributaris poden exigir a les persones o entitats amb les quals facin operacions de naturalesa o amb transcendència tributària que els comuniquin el seu número d'identificació fiscal. Aquestes persones o entitats l'han de facilitar i, si escau, l'han d'acreditar, d'acord amb el que disposa l'article 18 RGGIT.

Així mateix, els obligats tributaris han d'incloure el seu número d'identificació fiscal en tots els documents de naturalesa o amb transcendència tributària que expedixin com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat, i ho han de comunicar a altres obligats. A més, els obligats tributaris hauran d'incloure en aquests documents el número d'identificació fiscal de les persones o entitats amb què facin operacions de naturalesa o amb transcendència tributària³³.

Utilització del número d'identificació fiscal en operacions amb transcendència tributària i amb entitats de crèdit

L'article 27.2 RGGIT estableix una sèrie d'operacions amb transcendència tributària en què, en particular, s'ha d'incloure o comunicar el número d'identificació fiscal.

A aquests efectes, els obligats tributaris poden exigir a les persones o entitats amb les quals realitzin operacions de naturalesa o amb transcendència tributària que els comuniquin el seu número d'identificació fiscal. Aquestes persones o entitats l'han de facilitar i, si escau, l'han d'acreditar, d'acord amb el que disposa l'article 18 RGGIT.

D'altra banda, l'article 28 RGGIT regula les particularitats en relació amb la utilització del número d'identificació fiscal en les operacions amb entitats de crèdit.

2.4. Obligacions relatives als llibres registre fiscals

Quan la normativa pròpia de cada tribut ho prevegi, els obligats tributaris hauran de portar i conservar de manera correcta els llibres registre que s'estableixin. Els **llibres registre** s'han de conservar en el domicili fiscal de l'obligat tributari, exceptuant el que disposa la normativa de cada tribut³⁴.

Aportació del número d'identificació fiscal

Quan l'obligat tributari no tingui número d'identificació fiscal, la tramitació queda condicionada a l'aportació del número corresponent.

⁽³³⁾DA 6a. LGT i art. 27 RGGIT

⁽³⁴⁾Art. 29 RGGIT

Obligació de portar i conservar els llibres registre de caràcter fiscal

Les operacions que hagin de ser objecte d'anotació registral s'han d'anotar en els registres corresponents en el termini de tres mesos a partir del moment de realització de l'operació o de la recepció del document justificatiu o, en tot cas, abans que finalitzi el termini establert per a presentar la declaració, autoliquidació o comunicació corresponent, exceptuant el que disposi la normativa pròpia de cada tribut.

Els llibres o registres comptables, inclosos els de caràcter informàtic o electrònic que, en compliment de les seves obligacions comptables, hagin de portar els obligats tributaris, es poden utilitzar com a llibres registre de caràcter fiscal, sempre que s'ajustin als requisits que estableixen el RGGIT i la normativa específica dels diferents tributs.

A aquests efectes, el llibre diari simplificat que portin els subjectes inclosos en l'àmbit d'aplicació del règim simplificat de comptabilitat es considera com a llibre registre de caràcter fiscal d'acord amb el que preveu la DA 3a. del RD 296/2004, de 20 de febrer, pel qual s'aprova el règim simplificat de la comptabilitat, en els casos en què substitueixi els llibres registre exigits per la normativa tributària.

2.5. Obligacions d'informació

Els obligats tributaris que facin activitats econòmiques, i els que satisfacin rendes o rendiments subjectes a retenció o ingrés a compte, mitjançant o intervinguin en operacions econòmiques, professionals o financeres, **han de subministrar informació** de caràcter general³⁵.

⁽³⁵⁾Art. 30 RGGIT

En l'àmbit de competències de l'Estat, el ministre d'Economia i Hisenda ha d'aprovar els models de declaració que, a aquest efecte, s'han de presentar, el lloc i termini de presentació i els supòsits i les condicions en què l'obligació s'ha de complir mitjançant un suport directament llegible per ordinador o per mitjans telemàtics.

El compliment de l'obligació d'informació també pot consistir en la **contestació a requeriments individualitzats** relatius a dades, informes, antecedents i justificants amb transcendència tributària relacionats amb el compliment de les seves pròpies obligacions tributàries o deduïts de les seves relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones, encara que no hi hagi l'obligació d'haver-los subministrat amb caràcter general a l'Administració tributària mitjançant les declaracions corresponents. En aquests casos, la informació requerida l'han d'aportar els obligats tributaris en la forma i els terminis que s'estableixin en el mateix requeriment. Les actuacions d'obtenció d'informació es poden desenvolupar directament en els locals, les oficines o el domicili de la persona o entitat en poder de la qual es trobin les dades corresponents o mitjançant requeriments perquè aquestes dades, informes, antecedents i justificants amb transcendència tributària siguin remesos o aportats a l'Administració tributària.

Les **actuacions d'obtenció d'informació** es poden realitzar per pròpia iniciativa de l'òrgan administratiu actuant o a sol·licitud d'altres òrgans administratius o jurisdiccionals en els supòsits de col·laboració establerts legalment.

Els requeriments individualitzats d'obtenció d'informació respecte de tercers es poden realitzar en el curs d'un procediment d'aplicació dels tributs o ser independents d'aquest. Els requeriments relacionats amb el compliment de les obligacions tributàries pròpies de la persona o entitat requerida no comporten, en cap cas, l'inici d'un procediment de comprovació o investigació.

La sol·licitud de dades, informes, antecedents i justificants que es realitzi a l'obligat tributari en el curs d'un procediment d'aplicació dels tributs de què estigui essent objecte, d'acord amb les facultats establertes en la normativa reguladora del procediment, no té la consideració de requeriment d'informació a efectes del que preveuen els articles 93 i 94 LGT.

Supòsits d'obligacions d'informació

El RGGIT dedica la secció II del capítol V del títol II a les obligacions de presentar declaracions informatives. En concret, són les següents:

- Obligació d'informar sobre les operacions amb terceres persones (art. 31 a 35 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre operacions incloses en els llibres registre (art. 36 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre comptes, operacions i actius financers (art. 37 a 42 RGGIT).
- Obligacions d'informació respecte de determinades operacions amb deute públic de l'Estat, participacions preferents i altres instruments de deute (art. 43 i 44 RGGIT).
- Obligacions d'informació respecte de determinades rendes obtingudes per persones físiques residents en altres estats membres de la UE (art. 45 a 49 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció d'entitats (art. 50 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre persones o entitats que no han comunicat el seu número d'identificació fiscal o que no han identificat els mitjans de pagament emprats en atorgar escriptures o documents en què constin els actes o contractes intervinguts pels notaris (art. 51 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre les subvencions o indemnitzacions derivades de l'exercici d'activitats agrícoles, ramaderes o forestals (art. 52 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre les aportacions a sistemes de previsió social (art. 53 RGGIT).
- Obligació d'informar sobre operacions financeres relacionades amb béns immobles (art. 54 RGGIT).

D'altra banda, el Reglament dedica la secció III del capítol V del títol II als requeriments individualitzats per a l'obtenció d'informació (art. 55 a 57 RGGIT).

Finalment, l'article 58 RGGIT aborda la transmissió de dades amb transcendència tributària per l'Administració tributària.

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

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

És més fàcil per a un contribuent complir les seves obligacions tributàries quan està adequadament assistit i informat sobre el seu abast, i exercir els seus drets quan en té ple coneixement.

Aquesta informació i assistència als obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions es configura com **un deure que incumbeix l'Administració tributària** (deure que al mateix temps constitueix un dret del ciutadà³⁶).

⁽³⁶⁾Art. 85 LGT i 62 RGGIT

3.1. Concepte d'informació i assistència

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

1) Actuacions d'informació als obligats tributaris

Es poden definir les **actuacions d'informació** desenvolupades per l'Administració tributària com les que pretenen orientar els obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions continguts en la normativa tributària, i la interpretació que d'aquesta normativa realitza la mateixa Administració. Per tant, es tracta d'actuacions d'orientació als obligats tributaris.

Quant a això, l'article 63.3 RGGIT assenyala que en la contestació a les sol·licituds d'informació tributària, l'Administració ha de comunicar els criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària, sense que es pugui recórrer contra aquesta contestació.

2) Actuacions d'assistència als obligats tributaris

Lectura recomanada

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

Las **actuacions d'assistència** prestades per l'Administració tributària són les que coadjuven els obligats tributaris en el compliment de les seves obligacions tributàries formals o en l'exercici dels seus drets. Per tant, mitjançant aquestes l'Administració no es limita a proporcionar una determinada informació com en el cas anterior, sinó que es tracta d'actuacions d'ajuda a l'obligat tributari.

L'article 77.1 RGGIT estableix que l'assistència tributària consisteix en el conjunt d'actuacions que l'Administració tributària posa a disposició dels obligats per a facilitar l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions. Entre altres actuacions, l'assistència tributària pot consistir en la confecció de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i en la confecció d'un esborrany de declaració.

3.2. Fonament i contingut de les actuacions

El **fonament** del deure d'informació als obligats tributaris es troba en els principis següents:

- D'una banda, el **principi de seguretat jurídica**. Una exigència derivada del principi constitucional de seguretat jurídica³⁷, en connexió amb el principi de confiança legítima en el compliment de les obligacions tributàries, és que els contribuents puguin preveure raonablement i amb claredat els efectes de caràcter tributari dels seus actes i negocis jurídics abans de la seva realització. Per a això han de tenir coneixement exacte de les seves obligacions i els seus drets, especialment quan no solament han de complir les normes sinó també interpretar-les.
- I, d'altra banda, el **principi d'eficàcia de l'Administració**. El deure de l'Administració de facilitar informació al contribuent troba el seu fonament no solament en el principi de seguretat jurídica, sinó també en el principi d'eficàcia de l'Administració pública.

⁽³⁷⁾Art. 9.3 CE

Per la seva banda, el deure d'assistència als obligats tributaris també troba en aquest principi d'eficàcia el seu fonament únic. Les actuacions d'assistència al contribuent no tenen per fonament el principi de seguretat jurídica, sinó exclusivament el principi d'eficàcia esmentat, concretament una de les seves manifestacions, és a dir, el principi d'Administració al servei dels ciutadans³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 103 CE

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

1) Actuacions d'informació als obligats tributaris

- Publicacions dels textos normatius vigents, de les contestacions a consultes i de les resolucions economicoadministratives de més transcendència i repercussió³⁹.
- Comunicacions a sectors econòmics determinats i actuacions d'informació en les oficines obertes al públic i en les bases de dades⁴⁰. En aquest sentit, s'assenyala novament que les actuacions d'informació consistents en la remissió de comunicacions, la consulta a bases de dades i la informació sobre els criteris administratius existents per a l'aplicació dels tributs es pot fer mitjançant tècniques informàtiques, electròniques i telemàtiques.
- Sol·licituds d'informació per escrit, que s'han de contestar en un termini màxim de tres mesos. La falta de contestació en aquest termini no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de sol·licitud⁴¹.
- Consultes tributàries escrites, que, com a norma general, passen a tenir en la LGT vigent efectes vinculants i produeixen l'exoneració de responsabilitat de qualsevol obligat tributari⁴².
- Informació amb caràcter previ a l'adquisició o transmissió de béns immobles, que té caràcter vinculant durant un període de tres mesos⁴³.
- Acords previs de valoració⁴⁴, que es trobaven ja previstos en relació amb les operacions vinculades i cenyits a l'àmbit de l'IS.
- Informació a l'inici de les actuacions d'inspecció, sobre la naturalesa i l'abast d'aquestes, i dels drets i les obligacions en el curs d'aquestes actuacions⁴⁵.

(39) Art. 86 LGT i 63 RGGIT

(40) Art. 87 LGT i 63 RGGIT

(41) Art. 63.3 i 64.1 RGGIT

(42) Art. 88 i 89 LGT i 65 a 68 RGGIT

(43) Art. 90 LGT i 69 RGGIT

(44) Art. 91 LGT

(45) Art. 147.2 LGT

2) Actuacions d'assistència als obligats tributaris

- Emplenament de declaracions per part de l'Agència Tributària⁴⁶.
- Programes d'ajuda per a l'emplenament de declaracions⁴⁷.
- Presentació de declaracions telemàtiques.
- Interposició de recursos a través d'Internet.
- Sol·licitud, enviament i accés a la informació en poder de l'Administració tributària.
- Confecció de l'esborrany de declaració de l'IRPF⁴⁸.

(46) Art. 77.2 i 4 RGGIT

(47) Art. 78.1 RGGIT

(48) Art. 77.3 i 4 RGGIT

3.3. L'exoneració de responsabilitat per infracció tributària

Quant a l'exoneració de responsabilitat, la LGT es refereix al supòsit de diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries⁴⁹, que, en concret, es produeix ja no solament per una interpretació raonable de la norma, sinó també per l'adequació de la conducta de l'obligat tributari als criteris manifestats per l'Administració en les publicacions i comunicacions, i al criteri contingut en la contestació a la consulta formulada per un altre contribuent quan hi hagi igualtat substancial de circumstàncies.

⁽⁴⁹⁾Art. 179.2.d LGT

Així mateix, la LGT exonera de responsabilitat per una deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència facilitats per l'Administració per al compliment de les obligacions tributàries⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Art. 179.2.i LGT

Al seu torn, el RGGIT assenyalava que hi és aplicable l'exoneració de responsabilitat de l'article 179.2.d LGT esmentat en les actuacions d'informació i les contestacions a les sol·licituds d'informació⁵¹.

⁽⁵¹⁾Art. 63.3 RGGIT

Abast de l'exoneració de responsabilitat

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

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

3.4. Les consultes tributàries escrites

Es tracta d'una matèria que s'emmarca en el deure d'informació i d'assistència als obligats tributaris i que està regulada en els articles 88 i 89 LGT i en els articles 65 a 68 RGGIT.

Evolució legislativa

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

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

L'objecte de les consultes tributàries

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

Per tant, l'objecte està centrat fonamentalment en aspectes materials, però també es pot estendre als aspectes formals. D'altra banda, tant comprèn qüestions de dret com qüestions de fet, mentre que aquestes últimes solen implicar valoracions jurídiques.

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

D'acord amb l'article 88.2 LGT, les consultes tributàries escrites s'han de formular abans de la finalització del termini establert per a l'exercici dels drets, la presentació de declaracions o autoliquidacions o el compliment d'altres obligacions tributàries.

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

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

El **termini** màxim per a contestar les consultes tributàries escrites és de sis mesos⁵² i durant la tramitació del procediment es pot requerir a l'obligat tributari la documentació o informació que es consideri necessària per a la contestació (art. 67.1 RGGIT).

Diferenciació amb les consultes verbals

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

Contenen una **opinió de l'Administració**, per això no hi ha cap recurs directe contra aquestes, sense perjudici de la possibilitat d'impugnar els actes administratius dictats d'acord amb la contestació⁵³.

Lectura recomanada

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

⁽⁵²⁾Art. 88.6 LGT

⁽⁵³⁾Art. 89.4 LGT

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

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

En relació amb la **legitimació** necessària per a plantejar-les, hi ha consultes individuals que no solament les pot plantejar el subjecte passiu, sinó la resta d'obligats tributaris⁵⁴.

(54) Art. 88.1 LGT

A més, hi ha consultes de caràcter col·lectiu, és a dir, relatives al conjunt d'afectats d'un determinat sector econòmic o social: les formulades per col·legis professionals, cambres oficials, organitzacions patronals, sindicats, associacions de consumidors, etc.⁵⁵

(55) Art. 88.3 LGT

Potser el més característic de les consultes tributàries escrites sigui l'**efecte vinculant** que posseeix la contestació a aquestes. L'efecte vinculant consisteix que l'Administració està obligada a ajustar la seva actuació en els termes que contingui la seva pròpia contestació a la consulta.

L'efecte vinculant

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

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

La vinculació s'estén a la resta dels obligats tributaris, ja que els òrgans de l'Administració tributària encarregats de l'aplicació dels tributs han d'aplicar els criteris continguts en les consultes tributàries escrites a qualsevol obligat, sempre que hi hagi identitat entre els fets i les circumstàncies d'aquest obligat i els que s'inclouen en la contestació a la consulta⁵⁶.

(56) Art. 89.1 LGT

No obstant això, segons l'article 68.2 RGGIT, en el cas de consultes plantejades per les entitats abans esmentades, la seva contestació no té efectes vinculants per als seus membres o associats que en el moment de formular la consulta estiguessin essent objecte d'un procediment, un recurs o una reclamació economicoadministrativa iniciat amb anterioritat i relacionat amb les qüestions plantejades en la consulta.

En les consultes no vinculants, els òrgans de gestió i d'inspecció no estan vinculats a liquidar d'acord amb el contingut de la contestació. Únicament exigeixen de responsabilitat per infracció tributària el consultant que va actuar d'acord amb el contingut de la contestació i qualsevol contribuent que faci el mateix⁵⁷.

(57) Art. 179.2.d LGT

L'evolució legislativa de les consultes tributàries escrites

En la redacció originària de la LGT de 1963, totes les consultes tenien efecte vinculant per a l'Administració. Amb la reforma parcial de la LGT de 1985, el criteri va passar a ser el contrari: no tenien efectes vinculants, excepte en determinats supòsits. A partir de la reforma parcial de la LGT de 1995, continuen sense tenir efecte vinculant, però s'amplia el nombre de supòsits en què sí que en tenen. La LGT de 2003 estableix l'efecte vinculant per a totes les consultes.

Perquè es produeixi l'efecte vinculant s'han de complir els **requisits**⁵⁸ següents:

(58) Art. 89.1 LGT

- Que no es modifiqui la legislació o la jurisprudència aplicable al cas.
- Que la consulta s'hagi formulat dins el termini.
- Que no s'hagin alterat les circumstàncies, els antecedents i altres dades recollides en l'escrit de consulta.

No tenen efectes vinculants:

- Les consultes que no reuneixin els requisits anteriors.
- Les consultes que, tot i estar plantejades dins el termini, es refereixin a qüestions relacionades amb l'objecte o la tramitació d'un procediment, recurs o reclamació iniciat abans de la seva formulació.

Exemple

La Sra. Domínguez, que és titular d'un taller de reparació de vehicles, presenta una consulta tributària escrita a l'Administració tributària sobre la interpretació d'una determinada norma relativa a les despeses deduïbles en les activitats econòmiques, abans de presentar l'autoliquidació de l'IRPF corresponent a aquest exercici. Una vegada rebuda la resposta, liquida l'IRPF d'acord amb els termes d'aquesta i presenta l'autoliquidació corresponent.

En el cas plantejat, la Sra. Domínguez està legitimada per a presentar la consulta tributària escrita, atès que el seu objecte consisteix en una obligació tributària que li correspon complir (art. 88.1 LGT). A més, l'ha formulat abans que finalitzi el termini per a presentar l'autoliquidació del corresponent impost, o sigui que és dins el termini previst en l'article 88.2 LGT.

Atès que es tracta d'una consulta relativa a l'IRPF, l'òrgan competent per a contestar-la és la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda (art. 65 RGGIT) i, per delegació d'aquesta (Resolució 4/2004, de 30 de juny), les subdireccions generals d'aquest centre directiu.

Així doncs, d'acord amb el que preveu l'article 88.6 LGT, l'Administració tributària competent està obligada a contestar per escrit la consulta formulada per la Sra. Domínguez, atès que compleix els requisits que estableix la mateixa llei, la qual cosa ha de fer per escrit i en el termini de sis mesos des de la presentació d'aquesta.

Quant als efectes que tindrà la resposta, l'article 89.1 LGT estableix que són vinculants per als òrgans i les entitats de l'Administració tributària encarregats de l'aplicació dels

tributs en la seva relació amb el consultant (encara que no per a aquest), en els termes que preveu el mateix article. I a més, aquests òrgans també han d'aplicar els criteris que aquesta conté a qualsevol obligat tributari, sempre que hi hagi identitat entre els fets i les circumstàncies del dit obligat i els que s'inclouen en la contestació.

3.5. El Consell per a la Defensa del Contribuent

Com a institució d'assistència al ciutadà en les seves relacions amb la Hisenda pública, ha estat creat pel RD 2458/1996, de 2 de desembre, integrat per experts en dret tributari.

Constitueixen les seves **funcions** les següents:

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

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

Composició del Consell

És format per 16 vocals: 8 vocals representants de l'àmbit professional tributari i 8 vocals funcionaris del Ministeri d'Economia i Hisenda. El president del Consell per a la Defensa del Contribuent és una persona de prestigi reconegut en l'àmbit tributari amb, almenys, deu anys d'experiència professional.

Normes procedimentals

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

3.6. L'emissió de certificats tributaris

La regulació de l'emissió de certificats tributaris en la LGT no és gaire extensa. Simplement, entre els drets de l'obligat tributari, es recull el de sol·licitar un certificat i una còpia de les declaracions que aquest hagi presentat⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 34.g LGT

Altres al·lusions als certificats tributaris en la LGT

També es fa un breu esment als certificats en l'article 99.3 LGT, que estableix que els obligats tributaris tenen dret que se'ls expedeixi un certificat de les autoliquidacions, declaracions i comunicacions que hagin presentat o d'aspectes concrets que aquestes continguin. I en l'article 117.1 LGT, que disposa que "la gestió tributària consisteix en l'exercici de les funcions administratives dirigides a: [...] j) L'emissió de certificats tributaris".

En aquesta matèria de certificació tributària, el RGGIT duu a terme un desplegament complet d'aquesta qüestió, i hi dedica set preceptes (art. 70 a 76), en el si del títol III, capítol II, secció I, subsecció IV. L'esmentat desplegament reglamentari de la certificació tributària es pot considerar, doncs, força extens i complet, ja que aborda qüestions com la definició de certificat tributari, el seu contingut i els seus efectes, la seva sol·licitud i expedició, i fins i tot regula els requisits d'alguns certificats tributaris específics.

Lectura recomanada

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

1) Concepte i contingut dels certificats tributaris

Com ja s'ha comentat, la LGT no ofereix una definició de *certificat tributari*, i deixa, doncs, aquesta tasca, com ha de ser, a la norma reglamentària. Per això, la primera disposició dedicada als certificats tributaris en el Reglament n'ofereix un concepte que es pot considerar força correcte.

El RGGIT indica que s'entén per **certificat tributari** el document expedit per l'Administració tributària que acrediti fets relatius a la situació tributària d'un obligat tributari⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 70.1 RGGIT

Definició reglamentària de certificat tributari

A continuació, el precepte reglamentari aprofundeix una mica més en la definició anterior, i assenjala en l'article 70.2 RGGIT que "els certificats poden acreditar, entre altres circumstàncies, la presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades o aspectes concrets que aquestes continguin, la situació censal, el compliment d'obligacions tributàries i l'existència o inexistència de deutes o sancions pendents de pagament que constin en les bases de dades de l'Administració tributària". Una relació de circumstàncies força extensa que, malgrat això, el redactor de la norma reglamentària no pot evitar encapçalar amb el ja clàssic "entre altres circumstàncies", en previsió que puguin sorgir algunes noves en el futur, situació, d'altra banda, bastant poc probable, atesa l'amplitud dels termes de la relació de fets o circumstàncies comentada.

Tot seguit, el Reglament fa tres precisions que no per òbvies deixen de ser necessàries. En primer lloc, en l'article 70.3 RGGIT, s'indica que "els fets o les dades que se certifiquin s'han de referir exclusivament a l'obligat tributari a què es refereix el certificat, sense que puguin incloure dades relatives a tercers, ni referir-s'hi, tret que la finalitat del certificat exigeixi aquesta inclusió". En segon lloc, en l'article 70.4 RGGIT, es recorda que "no es poden certificar dades referides a obligacions tributàries respecte de les quals hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació". I, finalment, l'article 70.5 RGGIT precisa que "mentre no hagi vençut el termini

per al compliment de les obligacions tributàries no es pot expedir cap certificat sobre el compliment d'aquestes”.

Així mateix, cal tenir en compte les previsions del RGGIT dedicades al **contingut dels certificats tributaris**. En aquest precepte es concreten ja les dades i circumstàncies que aquests han de contenir, i determina una espècie de contingut mínim, ja que novament el precepte s'encapçala amb l'habitual “ han de contenir, almenys⁶¹”.

⁽⁶¹⁾Art. 72 RGGIT

D'una banda, es fa referència als continguts obvis (com el nom i els cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal i domicili fiscal de l'obligat tributari, i el lloc, la data i la signatura de l'òrgan competent per a la seva expedició), i al codi segur de verificació, al qual ens referirem més endavant. I, d'altra banda, i molt més rellevant, s'aborda el tema tant de la manera com s'han de certificar les circumstàncies, les obligacions o els requisits (certificats positius o negatius) com del fet que també s'ha de certificar la inexistència de la informació que se sol·licita en les bases de dades de l'Administració tributària o la im procedència de subministrar aquesta informació.

Contingut dels certificats tributaris

Efectivament, l'apartat primer de l'article 72 RGGIT (que no hauria d'existir, ja que no existeix un apartat segon en aquest precepte), en la lletra *b*, estableix que “les certificacions han de ser positives quan constin complertes la totalitat de les circumstàncies, obligacions o requisits exigits a l'efecte per la normativa reguladora del certificat. A aquests efectes, només cal una menció genèrica d'aquests”. En aquest sentit, és aconsellable que els certificats siguin concrets i donin notícia succinta de les dades i les circumstàncies requerits, però també cal que siguin comprensibles (tenint en compte l'incomprensible que és en si mateixa, moltes vegades, la normativa tributària, tan canviant i inabastable, i sovint tan mal redactada).

D'altra banda, és apropiat que el Reglament s'ocupi de regular els certificats negatius i aquells en què no coincideixin les dades aportades per l'obligat amb les que té l'Administració. En aquest sentit, el Reglament estableix que “quan les certificacions siguin negatives, s'han d'indicar les circumstàncies, obligacions o requisits que no constin complerts”. Així mateix, “quan les dades declarades o comunicades per l'obligat tributari no coincideixin amb les comprovades per l'Administració, aquestes últimes s'han de certificar”. Tot això sense perjudici de la possibilitat de l'obligat de “corregir” el contingut del certificat o, com diu la norma reglamentària, “manifestar la seva disconformitat amb qualsevol de les dades que formin part del seu contingut”, regulada en l'article 73.4 RGGIT.

Finalment, com ja s'ha comentat, s'estableix en l'article 72.1.c RGGIT que també s'ha de certificar la inexistència de la informació que se sol·licita en les bases de dades de l'Administració tributària o la im procedència de subministrar aquesta informació “quan no es pugui certificar la informació que conté el paràgraf *b*”, és a dir, la relativa a les circumstàncies, obligacions o requisits que s'han de certificar.

Les mencions genèriques

Aquesta última referència a la “menció genèrica” no hauria de permetre que l'activitat certificadora s'entengui complerta amb una simple cita dels preceptes reguladors d'una determinada qüestió tributària.

2) La sol·licitud de certificats tributaris

Els certificats tributaris s'expedeixen, o bé a instància de l'obligat tributari al qual es refereixi el certificat, o bé a petició d'un òrgan administratiu o de qualsevol altra persona o entitat interessada que requereixi el certificat, sempre que aquesta petició estigui prevista en una llei o tingui el consentiment previ de l'obligat tributari⁶².

⁽⁶²⁾Art. 71.1 RGGIT

La forma tradicional i encara majoritària de sol·licitar un certificat tributari la duu a terme **el mateix obligat tributari al qual es refereix el certificat**, que s'ha d'adreçar a l'Administració competent per expedir-ho. No obstant això, aquesta via tradicional, al nostre judici, s'hauria de reduir a la seva mínima expressió, per tal de causar les menors molèsties a l'obligat tributari. L'ordenament jurídic possibilita altres alternatives que disminueixin la pressió fiscal indirecta que recau sobre el ciutadà. Es tracta, bàsicament, tant de la sol·licitud de certificats tributaris per part dels col·laboradors socials, com de la sol·licitud per part dels òrgans administratius directament a l'Administració tributària.

En relació amb **la sol·licitud per part dels col·laboradors socials**, no cal oblidar que la col·laboració social en l'aplicació dels tributs es pot referir a la "sol·licitud i l'obtenció de certificats tributaris, amb l'autorització prèvia dels obligats tributaris", d'acord amb el que preveu l'article 92.3.h LGT. I "l'Administració tributària pot assenyalar els requisits i les condicions perquè la col·laboració social es faci mitjançant la utilització de tècniques i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics", segons l'article 92.4 LGT. Doncs bé, això últim és el que fa la Resolució de 18 de setembre de 2009, del director general de l'AEAT, per la qual s'estableixen els supòsits i les condicions en què es pot fer efectiva la col·laboració social en l'aplicació dels tributs per a la sol·licitud de certificats tributaris.

Sol·licitud per mitjà d'un representant

Quan el certificat se sol·liciti mitjançant un representant, s'haurà d'acreditar aquesta representació (art. 71.2 RGGIT).

Sol·licitud per part dels col·laboradors socials

Es dicta aquesta Resolució de 18 de setembre de 2009 "per a reforçar les garanties del procediment d'acreditació de la representació per a l'obtenció de certificats tributaris", segons el que indica el preàmbul.

Els certificats tributaris que es poden sol·licitar per Internet, d'acord amb aquesta Resolució, són el certificat d'estar al corrent de les obligacions tributàries, el certificat de residència fiscal i el certificat de contractistes i subcontractistes.

En el web de l'AEAT, s'aniran publicant els tipus de certificats tributaris que a cada moment es puguin sol·licitar telemàticament. Poden sol·licitar certificats tributaris per Internet en representació de tercers les persones o les entitats que subscriuguin l'acord de col·laboració corresponent amb l'AEAT, en els termes que estableix l'article 79.4 RGGIT.

És de gran transcendència el que preveu el RGGIT en relació amb **la sol·licitud per part dels òrgans administratius**. Disposa el següent:

“quan per a la tramitació d'un procediment o actuació administrativa sigui necessari l'obtenció d'un certificat tributari de l'AEAT, l'Administració pública que ho requereixi l'ha de sol·licitar directament i ha de fer constar la llei que habilita a efectuar aquesta sol·licitud o que compta amb el consentiment previ de l'obligat tributari. En aquests casos, l'Administració pública sol·licitant no pot exigir l'aportació del certificat a l'obligat tributari. L'AEAT no expedirà el certificat a sol·licitud de l'obligat quan tingui constància que ha estat remès a l'Administració pública corresponent⁶³.”

(63) Art. 71.3 RGGIT

Sol·licitud per part dels òrgans administratius

En aquest article 71.3 RGGIT s'aborda el deure les administracions públiques de sol·licitar directament els certificats tributaris que afectin un determinat ciutadà a l'Administració tributària (almenys en l'àmbit estatal) i no al ciutadà esmentat, que té el dret a no aportar les dades i els documents requerits, i, al seu torn, l'Administració tributària (estatal) té l'obligació de no expedir el certificat a sol·licitud de l'obligat quan tingui constància que ha estat remès a l'Administració pública corresponent. A més, en aquests casos de sol·licitud de certificats tributaris per part d'òrgans administratius, d'acord amb l'article 73.2 RGGIT, en l'àmbit estatal, els certificats s'expedeixen per via telemàtica i, a aquests efectes, les transmissions de dades substitueixen els certificats tributaris.

En definitiva, es tracta del desplegament reglamentari del que preveu l'article 95.2 LGT, que ha estat pioner en el reconeixement d'un deure de l'Administració de summa importància amb vista a la reducció de les obligacions formals en l'àmbit tributari.

Els certificats tributaris, com ja s'ha comentat, es poden sol·licitar i obtenir per via telemàtica. En aquests casos, es presenta la **sol·licitud davant els registres electrònics** corresponents. De manera que la regulació d'aquests registres electrònics adquireix una rellevància especial⁶⁴.

(64) Art. 73.2 i 75.3 RGGIT

Sol·licitud davant els registres electrònics

Sens dubte, la possibilitat d'utilitzar Internet per a sol·licitar i obtenir els certificats tributaris va en la línia correcta de disminuir la pressió fiscal indirecta del ciutadà, i facilitar el compliment de les excessives obligacions formals que recauen sobre l'obligat tributari, ja que redueix la càrrega burocràtica per a aquest últim, i li evita desplaçaments i molèsties innecessàries i, per tant, fa que disminueixi el temps de resposta de l'Administració en els diversos tràmits administratius.

Malgrat les facilitats apuntades que suposa la utilització dels registres electrònics en matèria de certificats tributaris, cal assenyalar que encara hi ha barreres perquè el ciutadà pugui presentar una sol·licitud davant el registre electrònic de qualsevol Administració tributària, encara que no sigui la competent per a expedir-lo. Per això, segons el nostre parer, s'ha d'incrementar la polivalència dels registres electrònics, i permetre la recepció de sol·licituds de certificats corresponents a qualsevol Administració tributària, sigui de l'àmbit estatal, autonòmic o local. I, en definitiva, s'ha d'avançar cap a la finestra única, no solament electrònica, sinó també presencial, per a permetre als obligats tributaris dirigir les seves sol·licituds de certificats davant qualsevol administració tributària, independentment de quina sigui la competent per a expedir-los. En aquest sentit, un registre electrònic és un tipus de registre administratiu la funció principal del qual es resumeix en la recepció i remissió de sol·licituds, escrits i comunicacions per via telemàtica. La funció de recepció de documents és, sens dubte, la principal dels registres electrònics, però no l'única. Poden tenir també la funció d'expedició de rebuts de la presentació de documents o la d'annotació dels assentaments d'entrada en el registre o dels assentaments de sortida.

Lectura recomanada

R. Oliver Cuello (2011). “Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. *Quincena Fiscal* (núm. 18).

3) L'expedició de certificats tributaris

En relació amb el **termini d'expedició dels certificats**, el RGGIT assenyala que l'òrgan competent de l'Administració tributària haurà d'expedir el certificat en el termini de vint dies, tret que en la normativa reguladora del certificat s'hagi fixat un termini diferent⁶⁵.

(65) Art. 73.1 RGGIT

El termini d'expedició dels certificats tributaris

El certificat s'enviarà al lloc assenyalat a aquest efecte en la sol·licitud o, si no, al domicili fiscal de l'obligat tributari o del seu representant. Així mateix, el reglament precisa que, tret que s'estableixi el contrari, la falta d'emissió d'un certificat dins el termini no determina que s'entengui emès amb caràcter positiu.

En relació amb el termini d'expedició, segons la nostra opinió, és excessivament llarg. Avui dia, pràcticament tota la informació tributària es troba digitalitzada en les bases de dades de l'Administració tributària, la qual cosa facilita molt el tractament d'aquesta informació, i per tant és perfectament possible expedir un certificat tributari en menys de vint dies i, per això, seria desitjable que les normes tendissin a establir terminis d'expedició més curts.

Per la seva banda, el RGGIT regula també una qüestió interessant i que mereix una valoració positiva. Es tracta de la **verificació del contingut, l'autenticitat i la validesa del certificat** per mitjà del codi segur de verificació. En efecte, es disposa que

"el contingut, l'autenticitat i la validesa del certificat es poden comprovar mitjançant connexió amb la pàgina web de l'Administració tributària, utilitzant per a això el codi segur de verificació que figuri en el certificat. Quan el destinatari del certificat sigui una Administració pública, aquesta comprovació serà obligatòria⁶⁶".

(66) Art. 73.3 RGGIT

El codi segur de verificació

Estem en presència, doncs, d'una manifestació més de l'ús de les tecnologies de la informació i la comunicació en l'aplicació dels tributs, que pot aportar un plus de seguretat, i que alhora permet estalviar temps a l'obligat i als tercers, i desplaçaments innecessaris, atès que s'escurcen els temps de resposta de l'Administració, en facilitar una mecanització en els processos d'expedició dels certificats.

El codi segur de verificació forma part del contingut mínim del certificat tributari, i està estretament relacionat amb la possibilitat d'expedir certificats telemàtics i també amb la seva expedició de forma automatitzada.

Un altre aspecte de gran rellevància i que, igualment, segons el nostre parer, mereix una valoració positiva, és la regulació de la **possibilitat per part de l'obligat de corregir el contingut** del certificat sol·licitat, si s'hi detecta algun error. Efectivament, el RGGIT estableix que

"una vegada emès el certificat, l'obligat tributari pot manifestar la seva disconformitat amb qualsevol de les dades que formin part del seu contingut en el termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la seva recepció, mitjançant un escrit en què sol·liciti la modificació del certificat dirigit a l'òrgan que l'hagi expedit, al qual s'adjuntaran els elements de prova que consideri convenients per a acreditar la seva sol·licitud. Si l'òrgan que va emetre el certificat considera incorrecte el certificat expedit, ha de procedir a l'emissió d'un de nou en el termini de deu dies. Si no considera procedent expedir un nou certificat, ho ha de comunicar a l'obligat tributari amb expressió dels motius en què es fonamenta⁶⁷".

(67) Art. 73.4 RGGIT

La modificació del certificat tributari

Evidentment, el certificat tributari, com recorda l'article 75.1 RGGIT, no pot ser objecte de recurs. Però això no impedeix que, segons el que estipula l'article 73.4 RGGIT, si l'obligat tributari detecta algun error en el seu contingut, sol·liciti a l'Administració que procedeixi a la seva rectificació o modificació i que, si aquesta comprova que efectivament s'ha produït un error, procedeixi a l'emissió d'un nou certificat. Igualment, mereix un judici positiu que s'estableixi que, si l'Administració no considera procedent expedir un nou certificat, ho hagi de comunicar a l'obligat tributari, justificant els motius que fonamenten aquesta decisió.

D'altra banda, quant a l'expedició **per via telemàtica**, d'acord amb el que preveu el RGGIT,

"el certificat tributari es pot expedir en paper o bé mitjançant la utilització de tècniques electròniques, informàtiques i telemàtiques. En l'àmbit de competències de l'Estat, quan el certificat sigui sol·licitat a petició d'un òrgan administratiu, s'ha d'expedir per via telemàtica i, en cas que s'expedeixi de manera automatitzada, s'hi ha d'aplicar el que preveuen els articles 82 al 86, tots dos inclosos. A aquests efectes, les transmissions de dades substitueixen els certificats tributaris i hi és aplicable el que preveu l'article 58⁶⁸ⁿ.

(68) Art. 73.2 RGGIT

L'expedició per via telemàtica

En primer lloc, cal destacar, com ja s'ha comentat, que, quan sigui un òrgan administratiu el que sol·liciti el certificat d'un determinat obligat tributari, la seva expedició s'ha de fer per via telemàtica. Es tracta d'una previsió normativa encertada, que es troba en la línia de la potenciació de l'ús de les tecnologies de la informació i la comunicació.

En segon lloc, també és molt convenient la referència que es realitza en aquest precepte a l'expedició automatitzada, qüestió aquesta de gran importància en l'actualitat, que cada vegada anirà adquirint més rellevància, i que s'abordarà en l'apartat següent.

I, en tercer lloc, en l'article 73.2 RGGIT s'indica, també de manera encertada, segons el nostre parer, que les transmissions de dades substituiran els certificats tributaris, la qual cosa és lògica en un entorn telemàtic. I es fa al·lusió al que respecte d'això preveu l'article 58 RGGIT, dedicat a la transmissió de dades amb transcendència tributària per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics.

Expedició automatitzada

En el RGGIT s'està preveient la possibilitat que el certificat tributari s'expedeixi de manera automatitzada.

Finalment, en relació amb l' **expedició de forma automatitzada**, hem assenyalat ja que l'article 73.2 RGGIT estableix el següent:

"el certificat tributari es pot expedir en paper o mitjançant la utilització de tècniques electròniques, informàtiques i telemàtiques. En l'àmbit de competències de l'Estat, quan el certificat sigui sol·licitat a petició d'un òrgan administratiu, s'ha d'expedir per via telemàtica i, en cas que s'expedeixi de forma automatitzada, s'ha d'aplicar el que preveuen els articles 82 al 86, tots dos inclosos."

L'expedició de forma automatitzada

En aquest context d'implantació i desenvolupament de l'Administració electrònica, adquireixen summa importància els processos de presa de decisions en què intervé d'una manera transcendental la informàtica. És el que alguns autors denominen informàtica decisional, o, el que és el mateix, la substitució de la intel·ligència humana per la intel·ligència artificial (una aplicació informàtica) en la presa de decisions administratives, i que es regula, per primera vegada en un text legal d'aquestes característiques, en la LGT. Aquest fenomen ja s'aplica des de fa temps en altres àmbits privats, com, per exemple, en les operacions borsàries de transmissió de valors en els mercats secundaris.

4) Efectes dels certificats tributaris

Els certificats tributaris, segons el que estipula el RGGIT,

"tenen **caràcter informatiu i no es pot interposar cap recurs en contra**, sense perjudici de poder manifestar la seva disconformitat d'acord amb el que preveu l'article 73.4, i dels recursos que es puguin interposar contra els actes administratius que es dictin posteriorment en relació amb l'esmentada informació. Els certificats tributaris han de produir els efectes que s'hi facin constar i els que estableixi la normativa que reguli la seva exigència⁶⁹."

(69) Art. 75.1 RGGIT

Per tant, tal com ja hem comentat, no es pot interposar cap recurs en contra dels certificats tributaris, com passa amb la resta d'actuacions d'informació i assistència. Sense perjudici, és clar, dels recursos que, si escau, s'interposin

contra els actes administratius que es dictin posteriorment. I tenint en compte que és possible manifestar la disconformitat, segons el que estableix l'article 73.4 RGGIT, si l'obligat tributari detecta algun error en el contingut d'aquest, i sol·licitar a l'Administració que procedeixi a la seva rectificació o modificació i, si aquesta comprova que efectivament s'ha produït un error, emeti un nou certificat.

Quant al **període de validesa del certificat tributari**, tret que la normativa específica del certificat estableixi una altra cosa, els certificats tributaris tindran validesa durant dotze mesos a partir de la data de la seva expedició mentre no es produeixin modificacions de les circumstàncies determinants del seu contingut, quan es refereixi a obligacions periòdiques, o durant tres mesos, quan es refereixi a obligacions no periòdiques⁷⁰.

(70) Art. 75.2 RGGIT

Finalment, quant a la **validesa dels certificats telemàtics**, cal tenir present que els certificats expedits per mitjans telemàtics produeixen els mateixos efectes que els expedits en paper. La signatura manuscrita serà substituïda per un codi de verificació generat electrònicament que permeti contrastar-ne el contingut, l'autenticitat i la validesa mitjançant l'accés per mitjans telemàtics als arxius de l'òrgan o organisme expedidor. Els mateixos efectes tenen les còpies dels certificats quan les comprovacions anteriors es puguin efectuar mitjançant el codi de verificació⁷¹.

(71) Art. 75.3 RGGIT

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

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

La regulació en la LGT

És inserida en l'article 92 LGT, dedicat a la "col·laboració social", precepte que despleguen els articles 79 a 81 RGGIT.

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

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

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

- Campanyes d'informació i difusió.
- Simplificació del compliment de les obligacions tributàries.

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

- Assistència en la realització d'autoliquidacions, declaracions i comunicacions i en el seu emplenament correcte.
- Presentació i remissió a l'Administració d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions o qualsevol altre document amb transcendència tributària.
- Esmena de defectes.
- Informació de l'estat de tramitació de devolucions i reemborsaments.
- Sol·licitud i obtenció de certificats tributaris.

Ús de tecnologies de la informació

Les actuacions de col·laboració social es podran fer, quan ho autoritzi l'Administració, per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics, com en el cas de la presentació de declaracions i la sol·licitud i l'obtenció de certificats tributaris.

Els **subjectes** que intervenen en matèria de col·laboració social són: d'una banda, l'Administració tributària; de l'altra, els subjectes autoritzats a la presentació telemàtica (entitats o persones) i, finalment, els obligats tributaris.

Les relacions que s'estableixen entre els diversos subjectes són les següents:

En primer lloc, les entitats o persones han de subscriure un acord o conveni de col·laboració social amb l'Administració tributària a l'efecte de poder dur a terme aquesta actuació. En particular, les persones o entitats que poden ser col·laboradors socials es troben detallades en l'article 79.1 RGGIT, segons el qual, poden ser: altres administracions públiques; entitats que tinguin la condició de col·laboradores en la gestió recaptadora; institucions i organitzacions representatives de sectors o interessos socials, laborals, empresarials o professionals (incloses les organitzacions corporatives de les professions oficials col·legiades); persones o entitats que facin activitats econòmiques, en relació amb la presentació telemàtica de declaracions, comunicacions de dades i altres documents tributaris corresponents a l'IRPF dels seus treballadors i, si escau, de la unitat familiar corresponent, i respecte de la prestació de serveis i assistència a aquests treballadors; persones o entitats que facin activitats econòmiques, quan la seva localització geogràfica o xarxa comercial pugui ajudar a la consecució de les finalitats de l'Administració tributària, i, finalment, altres persones o entitats que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda.

En segon lloc, si es tracta d'una persona col·legiada en aquesta entitat, en principi, haurà de signar un document individualitzat d'adhesió a l'acord signat per aquesta última i l'Administració tributària, en què es reculli expressament l'acceptació del contingut íntegre d'aquest⁷². Ara bé, la subscripció d'acords de col·laboració per les organitzacions corporatives de notaris i registradors vincula tots els professionals col·legiats sense que sigui necessària l'adhesió individualitzada a aquests acords.

En tercer lloc, l'obligat tributari ha d'autoritzar l'entitat o, en concret, el professional col·legiat, per a la presentació dels documents en el seu nom mitjançant un poder de representació a aquests efectes, tal com s'analitzarà a continuació. I, finalment, serà el tercer autoritzat a la presentació qui es relacioni amb la Hisenda pública durant la presentació telemàtica.

En els supòsits que comporten la presentació de documentació tributària, el col·laborador social ha d'estar en possessió d'un apoderament, en la seva qualitat de **representant voluntari** de l'obligat tributari, d'acord amb el que disposa la LGT⁷³. L'acreditació d'aquesta representació pot ser requerida per l'Administració tributària en qualsevol moment i es pot efectuar per qualsevol mitjà vàlid admès en dret que deixi constància fidedigna, mitjançant una declaració en compareixença personal de l'interessat davant l'òrgan administratiu competent, o bé a través dels supòsits assenyalats en l'article 111.2 RGGIT (casos en què s'entén atorgada la representació voluntària).

En relació amb la sol·licitud de certificats tributaris, ja s'ha comentat que l'article 71.2 RGGIT precisa que, quan el certificat se sol·liciti mitjançant un representant, s'ha d'acreditar aquesta representació. La falta o insuficiència del poder de representació, segons l'article 46.7 LGT, no impedeix que es consideri realitzat l'acte de què es tracti, sempre que aquest s'hi adjunti o bé s'esmeni el defecte dins el termini de deu dies que a aquest efecte ha de concedir l'òrgan administratiu competent.

Lectura recomanada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2003). "La col·laboració social en la gestió tributària telemàtica". *Revista de Informació Fiscal* (núm. 59).

⁽⁷²⁾Art. 79.2 RGGIT

⁽⁷³⁾Art. 46.4 LGT

Com assenyala el RGGIT, l' **incompliment de les obligacions assumides per les entitats**, institucions i organitzacions que hagin subscrit un acord de col·laboració comporta la resolució d' l'acord, amb la instrucció prèvia de l'expedient oportú, amb audiència de l'interessat⁷⁴.

(74) Art. 79.3 RGGIT

Per la seva banda, l' **incompliment per part d'una persona de les obligacions assumides en el document individualitzat d'adhesió** comporta la seva exclusió de l'acord amb el procediment i les garanties previstos, i queda sense efecte l'autorització individual. En tot cas, per a delimitar l'objecte de la col·laboració social en cada supòsit cal atènyer-se al que estableixi el conveni o acord concret. De manera que, acudint a les seves disposicions, es pot controlar si hi ha hagut o no una extralimitació o un incompliment en el seu desenvolupament, a l'efecte de demanar la responsabilitat corresponent en la via jurídicoprivada.

Finalment, en relació amb la **responsabilitat del col·laborador social** per un incompliment o un compliment defectuós de les obligacions del contribuent, tema poc pacífic entre la doctrina, s'ha d'assenyalar que el col·laborador social, en principi, no és considerat per la LGT com un obligat tributari específic (art. 35) ni com a subjecte infractor (art. 181). A més, cal tenir en compte el que preveu l'article 17.4 LGT, segons el qual els actes o convenis dels particulars "no produeixen efectes davant l'Administració, sense perjudici de les seves conseqüències jurídicoprivades".

En definitiva, en els casos d'aquests incompliments o compliments defectuosos, qui respon davant l'Administració tributària és exclusivament l'obligat tributari. No obstant això, el col·laborador social podria arribar a ser considerat com a responsable, solidari o subsidiari, sempre que concorri en algun dels supòsits que preveuen els articles 42 i 43 LGT, respectivament, com pot ser el fet que sigui causant d'una infracció tributària⁷⁵ o hi col·labori activament. Sense perjudici, evidentment, del dret que té l'obligat tributari d'acudir a la via jurídicoprivada per a obtenir el rescabament dels perjudicis causats pel col·laborador social.

(75) Art. 42.1 a LGT

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

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

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

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

L'**àmbits subjectiu** del deure de col·laboració amb l'Administració tributària és molt ampli. La LGT es refereix a les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, i les entitats sense personalitat jurídica de l'article 35.4 LGT⁷⁶.

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

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

La regulació del deure de col·laboració

Figura en els articles 93 a 95 LGT i el seu desplegament reglamentari es troba en els articles 30 a 58 RGGIT.

⁽⁷⁶⁾Art. 93.1 LGT

Lectura recomanada

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

Segons l'article 30.3 RGGIT, els requeriments individualitzats d'obtenció d'informació respecte de tercers, es poden fer en el curs d'un procediment d'aplicació dels tributs, o bé poden ser independents d'aquest. D'altra banda, els requeriments relacionats amb el compliment de les obligacions tributàries pròpies del requerit no comporten, en cap cas, l'inici d'un procediment de comprovació o investigació.

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

El secret professional

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

6. El caràcter reservat de les dades tributàries

Les dades, els informes o els antecedents obtinguts per l'Administració tributària en l'acompliment de les seves funcions tenen **caràcter reservat** i només es poden utilitzar per a l'aplicació efectiva dels tributs o recursos la gestió dels quals tingui encomanada i per a la imposició de les sancions que siguin procedents⁷⁷.

(77) Art. 95.1 LGT

Aquestes dades amb transcendència tributària, com a regla general, **no es poden cedir** o comunicar a tercers.

No obstant això, com a excepció a la regla esmentada, **es permet la cessió** o comunicació a tercers, sempre que tingui per objecte la col·laboració amb determinats òrgans o institucions públiques, per a l'acompliment de les seves funcions.

Supòsits en què es permet la cessió de dades a tercers

- La col·laboració amb els òrgans jurisdiccionals i el Ministeri Fiscal en la investigació o persecució de delictes que no siguin perseguibles únicament a instància de la persona perjudicada.
- La col·laboració amb altres administracions tributàries a efectes del compliment d'obligacions fiscals en l'àmbit de les seves competències.
- La col·laboració amb la inspecció de treball i Seguretat Social i amb les entitats gestores i els serveis comuns de la Seguretat Social en la lluita contra el frau en la cotització i recaptació de les quotes del sistema de Seguretat Social, així com en l'obtenció i gaudi de prestacions a càrrec d'aquest sistema.
- La col·laboració amb les administracions públiques per a la lluita contra el delictes fiscal i contra el frau en l'obtenció o percepció d'ajudes o subvencions a càrrec de fons públics o de la Unió Europea.
- La col·laboració amb les comissions parlamentàries d'investigació en el marc legalment establert.
- La protecció dels drets i els interessos dels menors i incapacitats per part dels òrgans jurisdiccionals o el Ministeri Fiscal.
- La col·laboració amb el Tribunal de Comptes en l'exercici de les seves funcions de fiscalització de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.
- La col·laboració amb els jutges i tribunals per a l'execució de resolucions judicials fermes. La sol·licitud judicial d'informació exigeix la resolució expressa en què, amb la ponderació prèvia dels interessos públics i privats afectats en l'assumpte de què es tracti i perquè s'han exhaurit els altres mitjans o fonts de coneixement sobre l'existència de béns i drets del deutor, es motivï la necessitat de recaptar dades de l'Administració tributària.
- La col·laboració amb el servei executiu de la comissió de prevenció del blanqueig de capitals i infraccions monetàries, amb la comissió de vigilància d'activitats de finançament del terrorisme i amb la secretaria de totes dues comissions, en l'exercici de les seves funcions respectives.

- La col·laboració amb òrgans o entitats de dret públic encarregats de la recaptació de recursos públics no tributaris per a la identificació correcta dels obligats al pagament.
- La col·laboració amb les administracions públiques per a l'exercici de les seves funcions, amb l'autorització prèvia dels obligats tributaris als quals es refereixin les dades subministrades.

En els casos excepcionals en què es permet la cessió o comunicació de dades amb transcendència tributària a tercers, la informació de caràcter tributari s'ha de subministrar preferentment **mitjançant la utilització de mitjans informàtics o telemàtics**⁷⁸. L'article 58 RGGIT regula els requisits que s'han d'observar en la transmissió de dades amb transcendència tributària per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics per part de l'Administració tributària.

(78) Art. 95.2 LGT

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

La transmissió telemàtica de les dades que estiguin en poder de l'Administració tributària

L'article 95.2 LGT és pioner en l'ordenament jurídic i comporta un veritable avanç en la protecció de dades de caràcter personal i en els drets i les garanties del ciutadà en l'àmbit de les tecnologies de la informació i la comunicació. Segons el nostre parer, implica una regulació més avançada i garantista per al ciutadà que la que ha fet la LAECSP en aquesta matèria.

L'article 6.2.b LAECSP s'ha configurat com un dret de l'administrat i no com una obligació de l'Administració, independent, per tant, de la voluntat d'exercir el dret per part del ciutadà. Com hem vist, això no passa en l'àmbit tributari, ja que l'article 95.2 LGT estableix clarament un deure de l'Administració pública, en què no fa falta necessàriament l'exercici del dret per part del ciutadà.

En conseqüència, en l'àmbit administratiu general, d'acord amb el que preveu l'article 6.2.b LAECSP, en connexió amb l'article 9 de la mateixa norma, l'administrat pot optar per no exercir el dret que estableixen aquests preceptes i decidir si aportar o no les dades i els documents requerits per a la seva relació administrativa.

D'altra banda, quan es manegen dades personals, s'ha de respectar la **confidencialitat** d'aquestes dades i la seva utilització correcta. La LGT estableix, quant a això, que l'Administració tributària ha d'adoptar les mesures necessàries per a garantir la confidencialitat de la informació tributària i el seu ús adequat⁷⁹.

(79) Art. 95.3 LGT

En aquest sentit, totes les autoritats o els funcionaris que tinguin coneixement d'aquestes dades, informes o antecedents estan obligats al més estricte i complet **sigil** respecte d'aquests, excepte en els casos esmenats. Amb independència de les responsabilitats penals o civils que se'n puguin derivar, la infracció d'aquest particular deure de sigil sempre es considera una falta disciplinària molt greu.

Deure de sigil del personal al servei de l'Administració tributària

⁽⁸⁰⁾Art. 60 RGGIT

Tot el personal al servei de l'Administració tributària està obligat al més estricte i complet sigil⁸⁰ respecte de les dades, informes o antecedents que conegui per raó del seu càrrec o lloc de treball.

Aquesta informació té caràcter reservat i només es pot comunicar als qui per raó de les seves competències intervinguin en el procediment de què es tracti. Els resultats de les actuacions els pot utilitzar en tot cas l'òrgan que les hagi realitzat i altres òrgans de la mateixa Administració tributària amb vista a l'acompliment adequat de les seves funcions respecte d'aquest o d'altres obligats tributaris.

Les dades, els informes o els antecedents obtinguts en el curs de les actuacions es poden utilitzar quan sigui necessari per a l'emissió d'informes, peritatges o assistències sol·licitats a altres òrgans, administracions, persones o entitats, sense perjudici del que preveu l'article 95.1 LGT.

Els funcionaris i el personal al servei de l'Administració tributària no estan obligats a declarar com a testimonis en els procediments civils ni en els penals, per delictes perseguibles únicament a instància de part, quan no puguin fer-ho sense violar el deure de sigil que estiguin obligats a guardar.

Per altra banda, la LGT es refereix a un cas concret d'utilització de dades personals per part de tercers que no són l'Administració. Es tracta del cas de les relacions que s'estableixen entre el **retenidor** i el retingut. Quant a això, es determina que els retenidors i obligats a fer ingressos a compte només poden utilitzar les dades, els informes o els antecedents relatius a altres obligats tributaris per al compliment correcte i l'aplicació efectiva de l'obligació de fer pagaments a compte⁸¹.

⁽⁸¹⁾Art. 95.4 LGT

Finalment, s'ha de tenir en compte que la cessió d'informació en l'àmbit de l'assistència mútua es regeix pel que disposa l'article 177 *ter* LGT, dedicat a l'intercanvi d'informació.

Exemple

L'Administració tributària inicia un procediment d'inspecció tributària a la Sra. Fernández, titular d'una granja porcina. L'objecte inspeccionat és l'impost de societats dels quatre exercicis anteriors. Per a aquesta actuació, és necessari investigar els comptes bancaris de l'obligat tributari, per a això es requereix a diverses entitats bancàries l'aportació d'informació sobre: a) els moviments derivats d'aquestes; b) si la Sra. Fernández té dipositat algun bé a les caixes fortes de les entitats de crèdit; c) si al costat dels comptes de la Sra. Fernández apareix una altra persona com a autoritzada.

Cinc anys després, i acabades les actuacions inspectores, l'Administració tributària cedeix les dades de què disposa de la Sra. Fernández al Sr. Antúnez. Aquest, que va ser el seu soci i a qui la Sra. Fernández li deu encara una quantiosa suma, està interessat a saber quina és la situació econòmica d'aquesta última.

Quant a la procedència de sol·licitar informació a les entitats bancàries, cal assenyalar que l'article 93.1 LGT disposa que "les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, així com les entitats esmentades en l'apartat 4 de l'article 35 d'aquesta Llei, estan obligades a proporcionar a l'Administració tributària tota classe de dades, informes, antecedents i justificants amb transcendència tributària relacionats amb el compliment de les seves pròpies obligacions tributàries o deduïts de les seves relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones". En particular, l'apartat c es refereix a "les persones o entitats dipositàries de diners en efectiu o en comptes, valors o altres béns de deutors" i, com disposa el mateix article, aquesta obligació no cedeix davant el secret bancari.

A més, l'article 30.3 RGGIT disposa que els requeriments individualitzats d'obtenció d'informació respecte de tercers es poden fer en el curs d'un procediment d'aplicació de tributs. El principal límit a l'obligació de cessió de dades de tercers està regulat en el mateix article 93 LGT, en què es disposa que les dades, els informes, els antecedents i els

justificants han de tenir transcendència tributària. En el mateix sentit, també es poden al·legar com a límits el criteri de proporcionalitat i el de la protecció del dret a la intimitat.

Quant a la cessió de les dades de què disposa l'Administració tributària al Sr. Antúnez, cal dir que no es poden cedir. Segons el que estableix l'article 95 LGT, "les dades, els informes o els antecedents obtinguts per l'Administració tributària en el compliment de les seves funcions tenen caràcter reservat i només podran ser utilitzats per a l'efectiva aplicació dels tributs o recursos la gestió dels quals tingui encomanada i per a la imposició de les sancions que siguin procedents, sense que puguin ser cedits o comunicats a tercers", tret que la cessió tingui per objecte la col·laboració amb determinats òrgans o institucions públiques per al compliment de les seves funcions. Dins la llista de l'article 95 LGT no es troba prevista, no obstant això, la cessió de dades a particulars.

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

La LGT vigent introdueix la regulació de la utilització de les tecnologies de la informació i la comunicació en l'article 96, precepte desplegat pels articles 82 a 86 RGGIT. Aquesta norma implica la translació a l'àmbit tributari del que disposa l'article 45 LRJPAC, que ha estat derogat parcialment per la LAECSP.

La regulació de les tecnologies de la informació en l'àmbit tributari

S'ha d'assenyalar que, si bé és cert que la LRJPAC ha estat pionera en la regulació legal de l'ocupació de les tecnologies de la informació al si de les administracions públiques, també ho és que l'Administració tributària ha destacat, entre totes les administracions, per la seva aplicació primerenca i intensa en nombrosos àmbits, que progressivament han anat en augment.

El fonament de l'aplicació de les tecnologies de la informació i de la comunicació en el si de l'Administració tributària en les seves relacions amb els obligats tributaris es troba en el principi d'eficàcia en el servei als interessos generals, consagrat en l'article 103 CE, segons el qual els principis bàsics que han de presidir l'activitat de l'Administració són els de servei, objectivitat, generalitat, eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació. S'ha de tenir present que els mitjans tecnològics, sens dubte, permeten accelerar la tramitació dels procediments, alhora que en possibiliten més transparència, en simplificar per a l'obligat tributari l'accés i el coneixement del seu estat de tramitació.

7.1. La promoció de les tecnologies de la informació

Com a norma de tipus programàtic, s'estableix que l'Administració tributària **ha de promoure la utilització** de les tècniques i els mitjans electrònics, informàtics i telemàtics necessaris per a l'exercici de la seva activitat i de les seves competències, amb les limitacions que estableixin la Constitució i les lleis⁸².

⁽⁸²⁾Art. 96. 1 LGT

Aquest precepte recull la preocupació del legislador pel fet que l'Administració no quedi al marge dels avanços tecnològics, ja que l'aparició, l'avanç i la difusió de les noves tecnologies de la informació i la comunicació en la nostra societat han comportat notables transformacions en tots els àmbits de l'activitat humana, i l'Administració tributària no constitueix cap excepció. D'aquí la necessitat de la incorporació d'aquestes tecnologies no solament en l'àmbit intern de l'Administració tributària, sinó també en l'esfera de les seves relacions amb els obligats tributaris.

Ara bé, el deure l'Administració tributària a què es refereix consisteix, simplement, a promoure la utilització de les tecnologies de la informació i la comunicació, que es materialitza en una obligació positiva de fer per part de l'Administració tributària. No obstant això, no conté el mandat d'incorporar

de manera directa en la seva activitat i en les relacions amb els obligats tributaris aquestes tècniques; si bé és cert que, per a una implementació d'aquestes, un primer pas consisteix en la promoció de la seva utilització.

A més, es tracta d'un **deure configurat de manera genèrica**, ja que no es concreta, d'una banda, la intensitat quantitativa amb què s'ha de complir ni, de l'altra, la seva intensitat qualitativa. Intensitat l'apreciació de la qual pot variar considerablement d'una Administració tributària a una altra, en funció, per exemple, del nombre d'obligats tributaris sobre els quals exerceixin les seves competències, de la classe de tributs que els corresponguin o del personal de què disposin.

En aquesta línia, l'article 33.1 *in fine* LAECSP disposa el següent:

“a aquests efectes, i en tot cas sota criteris de simplificació administrativa, s'ha d'impulsar l'aplicació de mitjans electrònics als processos de treball i la gestió dels procediments i de l'actuació administrativa.”

7.2. Les relacions telemàtiques entre l'Administració i l'obligat tributari

Per la seva banda, s'assenyala que, quan sigui compatible amb els mitjans tècnics de què disposi l'Administració tributària, els ciutadans es poden **relacionar** amb aquesta per a exercir els seus drets i complir les seves obligacions mitjançant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics amb les garanties i els requisits previstos en cada procediment⁸³.

⁽⁸³⁾Art. 96.2 LGT

De la dicció literal de l'article 96.2 LGT, es dedueix que la utilització de les tecnologies de la informació i la comunicació en la relació entre l'Administració i els obligats tributaris constitueix una possibilitat a l'abast d'aquests últims, és a dir, la seva utilització és **de caràcter potestatiu** i a qui correspon la seva elecció concreta és a l'obligat tributari, no a l'Administració. No obstant això, aquest precepte tampoc no prohibeix que s'imposi el caràcter obligatori de la via telemàtica a determinats obligats tributaris en algun cas concret.

Lectura recomanada

A. M. Delgado García (2009). “La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias”. *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).

El caràcter obligatori de la via telemàtica

L'article 98.4 LGT dota de cobertura legal la possible determinació per part del Ministeri d'Economia i Hisenda, en l'àmbit de competències de l'Estat, “dels supòsits i les condicions en què els obligats tributaris han de presentar per mitjans telemàtics les seves declaracions, autoliquidacions, comunicacions, sol·licituds i qualsevol altre document amb transcendència tributària”.

En aquesta matèria, no hi ha diferències apreciables entre la regulació que conté la LAECSP i la que conté la LGT. En totes dues normes es preveu el caràcter voluntari de la utilització de la via telemàtica, excepte en determinats casos en què es pot imposar el mitjà telemàtic a certs subjectes.

El mitjà telemàtic, fins fa poc temps, era obligatori només en algun supòsit que afectava un nombre limitat d'obligats tributaris i determinats tributs, respecte de les grans empreses (retencions de l'IRPF, liquidacions de l'IVA, etc.). Ara bé, els últims anys s'ha previst

algun nou supòsit de presentació obligatòria telemàtica de declaracions tributàries que amplia considerablement el nombre de contribuents afectats per aquesta obligatorietat, amb la qual cosa està adquirint un important abast.

En aquests supòsits, ateses les característiques d'aquests obligats tributaris (fonamentalment, empresaris i professionals) i el volum de les seves actuacions davant l'Administració, s'ha optat per a imposar-los el mitjà telemàtic en honor d'aconseguir dotar de més celeritat la tramitació dels procediments i per aconseguir una Administració més eficient.

Es poden esmentar com a exemples el model 576 d'autoliquidació de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport; el model 200 de l'IS, quan els subjectes passius tinguin la forma de SA o SL; el model 303 d'autoliquidació mensual de l'IVA, o bé el model 340 de declaració informativa amb el contingut dels llibres registre, per als obligats tributaris que hagin de presentar autoliquidacions per l'IS o l'IVA per mitjans telemàtics.

A més, cal assenyalar que, amb la finalitat de facilitar la presentació per part d'aquests subjectes, s'estableix la possibilitat de presentar aquestes declaracions en nom de tercers en el marc de la col·laboració social en l'aplicació dels tributs (art. 92 LGT) o, en algun supòsit, com en l'impost sobre determinats mitjans de transport, es preveu l'existència de punts d'atenció ciutadana en les oficines de l'AEAT per mitjà dels quals, i amb cita prèvia, els obligats tributaris poden fer la comunicació de les dades necessàries per a la presentació de l'autoliquidació.

No obstant això, es pot mantenir que la regla general, com s'ha comentat, és la de **llibertat d'elecció del mitjà per part de l'obligat tributari**. I no sembla previsible que la imposició del mitjà informàtic o telemàtic s'estengui a la resta d'obligats tributaris, mentre el grau d'implantació de les tecnologies de la informació i la comunicació en la societat no sigui molt més elevat que l'actual.

7.3. La identificació de l'òrgan en els procediments telemàtics

En els **procediments** i les actuacions en què s'utilitzin aquestes tecnologies de la informació, la LGT estableix que han de garantir la identificació de l'Administració tributària actuant i l'exercici de la seva competència. A més, quan l'Administració tributària actuï de manera automatitzada s'ha de garantir la identificació dels òrgans competents per a la programació i supervisió del sistema d'informació i dels òrgans competents per a resoldre els recursos que es puguin interposar⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾ Art. 96.3 LGT i 83 i 84 RGGIT

En aquest precepte, a diferència del que estableix l'article 45.3 LRJPAC, es fa una menció específica de l'"actuació de forma automatitzada" de l'Administració tributària; en canvi, els articles 38 i 39 LAECSP sí que es refereixen a aquesta qüestió en els mateixos termes. És a dir, es preveu el fenomen de la **informàtica decisional** o, el que és el mateix, la substitució de la intel·ligència humana per la intel·ligència artificial (una aplicació informàtica) en la presa de decisions tributàries.

Convé delimitar clarament quan som davant d'“actuacions automatitzades” i quan som davant d'“actes resolutoris automatitzats”. En el primer cas, el de les actuacions automatitzades, la LGT disposa que s'ha de garantir únicament la identificació de l'Administració tributària actuant i l'exercici de la seva competència⁸⁵.

(85) Art. 96.3 LGT

Actuacions automatitzades

Per exemple, la identificació de l'Administració mitjançant un certificat de servidor quan un ciutadà sol·licita una connexió segura amb aquesta; la identificació telemàtica davant les entitats de crèdit en ocasió del pagament de deutes tributaris; la generació automatitzada del número de referència complet, que és un codi que s'incorpora automàticament als diferents documents, fonamentalment com a justificant del pagament electrònic.

Per al segon cas, el dels actes resolutoris automatitzats, l'article 96.3 LGT estableix una garantia addicional consistent que s'identificaran, a més, els òrgans competents per a la programació i supervisió del sistema d'informació i els òrgans competents per a resoldre els recursos que es puguin interposar. Així mateix, la LGT preveu que aquesta terminació del procediment de forma automatitzada ha d'estar expressament prevista per la norma⁸⁶.

(86) Art. 100.2 LGT

Actes resolutoris automatitzats

Són exemples d'actes resolutoris automatitzats l'aixecament duaner en el cas de mercaderies classificades en el canal verd, alguns supòsits de diligències d'embargaments de comptes bancaris i la resolució dels ajornaments i fraccionaments de menor quantia.

És imprecisa la frontera entre els actes resolutoris automatitzats i les actuacions automatitzades, pròpies de la gestió massiva d'actes tributaris. Aquests últims són freqüents en un sistema tributari com el nostre, caracteritzat, precisament, per aquesta nota de gestió en massa dels tributs. Seria convenient que es produís un desenvolupament reglamentari en què s'aclarís en quins casos som davant un supòsit o un altre. El RGGIT no aporta aquesta claredat, malgrat que dedica alguns preceptes a aquest tema⁸⁷.

(87) Art. 83, 84 i 85 RGGIT

La finalitat garantista de l'article 96.3 LGT hauria de quedar reforçada mitjançant la informació clara i precisa a l'obligat tributari, en el mateix acte administratiu, de la seva condició d'acte automatitzat. Finalment, cal assenyalar que la LAECSP ha pres com a model la normativa tributària i que la seva regulació (art. 38 i 39 LAECSP) és molt similar a la de la LGT.

7.4. L'aprovació dels programes i les aplicacions informàtics

Segons el que estableix la LGT, els programes i les aplicacions electrònics, informàtics i telemàtics que hagi d'utilitzar l'Administració tributària per a l'exercici de les seves potestats han de ser prèviament aprovats per aquesta en la forma que es determini reglamentàriament⁸⁸.

(88) Art. 96.4 LGT i 85 RGGIT

Es tracta d'una previsió que persegueix dotar de **transparència**, encara que sigui mínima, el funcionament de les eines tècniques que utilitza l'Administració tributària en l'exercici de les seves funcions i en les seves relacions amb els obligats tributaris, ja que el programa o aplicació concret pot influir en l'òrgan administratiu corresponent quan dicta un acte.

Aquesta mesura té una doble conseqüència: d'una banda, permet a l'obligat tributari que es pugui defensar davant una utilització indeguda d'aquestes tècniques, i, d'altra banda, li possibilita el coneixement dels requisits d'ordre tècnic que ha de reunir per a poder relacionar-se amb l'Administració tributària.

Si bé és cert que en l'article 96.4 LGT no es fa referència a la "difusió pública de les característiques" d'aquests programes o aplicacions informàtics, com feia l'article 45.4 LRJPAC, entenem que sí que s'imposa per la LGT la **publicitat** de la seva aprovació.

El que no tindria sentit és una aprovació dels programes i les aplicacions informàtics que es mantingués en secret, ja que, precisament, entenem, com s'ha dit, que la finalitat d'aquest precepte és informar els obligats tributaris sobre els mitjans tecnològics que empra l'Administració tributària.

En aquest sentit, convé tenir present que les decisions que s'adoptin substancialment amb base en programes i aplicacions informàtiques que no hagin estat aprovats segons els criteris legalment establerts i que no tinguin la publicitat necessària, incorrerien, segons el nostre parer, en un vici d'anul·labilitat, i s'ha de rebutjar que es tracti d'una mera irregularitat no invalidant, atès que, més enllà d'un simple defecte de forma sense més transcendència, som davant un incompliment de rellevància substantiva o material que es projecta sobre el contingut de l'actuació administrativa.

L'Administració no solament ha de donar publicitat dels nous programes o aplicacions informàtiques, sinó de qualsevol modificació posterior d'aquests. No es dedueix que s'hagi d'acudir als butlletins oficials. Per tant, tret que en algun cas s'estableixi el contrari, s'ha d'entendre que serveix la publicació en el web corresponent. Solució per la qual s'ha optat en el RGGIT, en el precepte relatiu a l'aprovació i difusió d'aplicacions en els supòsits d'actuació automatitzada⁸⁹.

⁽⁸⁹⁾Art. 85 RGGIT

7.5. La validesa jurídica del document electrònic

⁽⁹⁰⁾Art. 96.5 LGT i 86 RGGIT

Finalment, com ja va fer la LRJPAC en l'àmbit administratiu, la LGT reconeix la **validesa jurídica** dels documents electrònics en l'àmbit tributari, en assenyalar que “els documents emesos, sigui quin sigui el seu suport, per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics per l'Administració tributària, o els que aquesta emeti com a còpies d'originals emmagatzemats per aquests mateixos mitjans, i les imatges electròniques dels documents originals o les seves còpies, tenen la mateixa validesa i eficàcia que els documents originals, sempre que en quedi garantida l'autenticitat, integritat i conservació i, si escau, la recepció per part de l'interessat, i també el compliment de les garanties i els requisits exigits per la normativa aplicable⁹⁰”.

Sorpren l'ús que es fa dels termes *original* i *còpia*, ja que, quan es tracta de documents informàtics, no té sentit parlar de còpies i originals, atès que el document originàriament generat i el seu duplicat són idèntics.

D'altra banda, el legislador equipara els documents en suport electrònic, informàtic o telemàtic, quan no són termes coincidents, especialment des del punt de vista del grau diferent de satisfacció de les exigències d'autenticitat, integritat i conservació. La informàtica, a diferència de l'electrònica, fa referència al tractament automàtic de la informació. I la telemàtica implica la comunicació entre equips informàtics diferents. En sentit estricte, un fax és un document electrònic, un document de Word és un document informàtic i una notificació electrònica o una declaració telemàtica són documents telemàtics.

En definitiva, es pot definir el **document electrònic** com l'instrument mitjançant el qual s'expressen conceptes, idees o voluntats, utilitzant per a això com a suport els mitjans informàtics i les telecomunicacions.

I, per a fer constar la validesa jurídica, ha de respectar els requisits d'autenticitat, integritat, conservació i recepció per part de l'interessat. Es tracta d'unes exigències que es deuen a les peculiaritats del suport informàtic i que (pel que fa a l'autenticitat i la integritat) no es preveuen, almenys de manera expressa, respecte dels documents en paper, encara que, evidentment, també s'han de respectar en aquest tipus de suport.

Requisits dels documents electrònics

El requisit de l'autenticitat del document consisteix que s'ha d'assegurar la identitat de l'òrgan administratiu que el va emetre i la vinculació de la seva autoria amb el contingut del document. Aquesta exigència es pot salvaguardar mitjançant l'ús de la signatura electrònica (art. 4 Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica).

El segon requisit consisteix a garantir la integritat del document, amb vista a impedir eventuais manipulacions no autoritzades de l'acte dictat. Així mateix, es pot donar compliment a aquesta exigència mitjançant l'ús de la signatura electrònica.

El tercer requisit és l'assegurament de la seva conservació, com a pressupòsit per a l'exercici correcte de les funcions administratives i per a la defensa dels drets dels obligats tributaris.

I l'últim dels requisits és la garantia de la recepció per part de l'interessat, quan els actes que contenen aquest tipus de documents hagin de ser notificats, com a pressupòsit de la seva eficàcia.

Finalment, convé fer referència a la novetat introduïda per la LGT en relació amb la LRJPAC, relativa a la validesa jurídica de les imatges electròniques dels documents originals o les seves còpies. Té summa importància en relació amb la potenciació de l'ús de l'expedient electrònic, ja que facilita la conversió del suport paper en electrònic i permet que un expedient que s'ha iniciat en suport paper es pugui informatitzar i convertir així en un expedient electrònic.

7.6. La Llei d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics

És obligat en aquesta matèria fer referència a la LAECSP, que pretén promoure l'ús de les TIC en les relacions entre l'Administració pública i els ciutadans. Quant al títol competencial de la LAECSP, té caràcter bàsic i, d'acord amb el que estableix la seva DF 1a., s'articula a partir de les competències de l'Estat que li reconeix l'article 149.1.18 CE: bases del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Pel que fa a l' **àmbit d'aplicació**⁹¹, la norma s'aplica tant a les administracions públiques (entenent com a tals l'Administració General de l'Estat, les administracions de les comunitats autònomes i les entitats locals, i les entitats de dret públic vinculades o dependents) com als ciutadans en les seves relacions amb les administracions públiques, i a les relacions que estableixin entre si les diferents administracions públiques.

Quant a l'**aplicació de la LAECSP en l'àmbit tributari**, segons la LGT les disposicions generals sobre el procediment administratiu són d'aplicació supletòria en l'àmbit tributari⁹². Així, en matèria d'Administració electrònica preval el que disposa la normativa tributària, és a dir, les previsions que conté la LGT (que són procedimentals), i l'estipulat en la normativa tributària de desplegament reglamentari de la LGT. La LAECSP s'ha d'aplicar de forma supletòria i la LRJPAC serà la norma supletòria d'aquesta última.

Fonament de la LAECSP

El fonament d'aquesta norma cal buscar-lo en el principi d'eficàcia de l'actuació administrativa.

⁽⁹¹⁾Art. 2 LAECSP

⁽⁹²⁾Art. 97 LGT

Derogacions i entrada en vigor

També cal tenir en compte que la disposició derogatòria única de la LAECSP estableix la derogació d'una sèrie de preceptes de la LRJPAC:

- Art. 38.9 (registres telemàtics),
- Art. 45.2 (compatibilitat amb els mitjans tècnics de l'Administració),
- Art. 45.3 (identificació dels òrgans), art. 45.4 (aprovació dels programes i les aplicacions),
- Art. 59.3 (notificacions telemàtiques) i
- La disposició addicional divuitena (obligatorietat de l'ús de la via telemàtica).

I, finalment, quant a l'entrada en vigor de la norma, la DF 3a. LAECSP estableix que, en l'àmbit de l'Administració General de l'Estat, els drets que reconeix l'article 6 de la Llei poden ser exercits a partir del 31 de desembre de 2009. Per la seva banda, estableix el mateix per a les comunitats autònomes i els ens locals, "sempre que ho permetin les seves disponibilitats pressupostàries", amb la qual cosa queda molt diluïda l'efectivitat d'aquesta norma en els àmbits autonòmic i local.

1) El dret a la relació telemàtica

La LAECSP determina que

"es reconeix als ciutadans el dret a relacionar-se amb les administracions públiques utilitzant mitjans electrònics per a l'exercici dels drets que preveu l'article 35 de la Llei 30/1992, i per a obtenir informacions, fer consultes i al·legacions, formular sol·licituds, manifestar consentiment, entaular pretensions, efectuar pagaments, fer transaccions i oposar-se a les resolucions i actes administratius"⁹³.

Per tant, la LAECSP consagra la relació amb les administracions públiques per mitjans electrònics com **un dret dels ciutadans** i com una obligació correlativa per a aquestes administracions de dotar-se dels mitjans i els sistemes electrònics perquè aquest dret es pugui exercir. El reconeixement d'aquest dret i la seva obligació corresponent s'erigeixen així en l'eix central de la LAECSP.

El dret a relacionar-se amb l'Administració per via telemàtica

El reconeixement d'aquest nou dret constitueix la principal novetat de la LAECSP en relació amb la regulació actual dels drets i les garanties de l'obligat tributari davant l'Administració electrònica, ja que, com s'ha comentat, aquest dret no es troba reconegut actualment per la LGT.

Afortunadament, el legislador ha estat molt clar i categòric a l'hora de reconèixer la major part dels drets que recull l'article 6 LAECSP, que no requereixen una interpretació sistemàtica per a conèixer el seu àmbit d'aplicació.

Quant a les conseqüències jurídiques davant un possible incompliment per part de l'Administració pública obligada, a causa d'una inactivitat que provoqui la vulneració del dret, hi ha dues vies per a reaccionar davant aquesta lesió: la de la responsabilitat patrimonial de l'Administració (art. 139 i següents LRJPAC) i la de la reclamació davant la inactivitat de l'Administració (reclamació prèvia davant la mateixa Administració per la inactivitat i posterior contenció en via judicial, segons l'article 29.1 de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa).

Cal entendre per *mitjà electrònic*, d'acord amb les definicions de l'annex de la LAECSP, el "mecanisme, instal·lació, equip o sistema que permet produir, emmagatzemar o transmetre documents, dades i informacions, incloent-hi qualssevol xarxes de comunicació obertes o restringides, com Internet, telefonia fixa i mòbil o altres".

D'altra banda, les excepcions al dret a la interactuació electrònica s'han de derivar d'una llei, ja que l'article 27.1 LAECSP preveu que una llei pugui establir, o se n'infereixi, que

⁽⁹³⁾Art. 6.1 LAECSP

Lectura recomanada

R. Oliver Cuello (2009). "El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos". *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).

no és possible la utilització del mitjà electrònic. Això sense perjudici que, en virtut de la disposició final tercera de la LAECSP, les administracions autonòmiques i locals no tinguin la plena obligació de fer efectiu aquest dret.

2) Altres drets dels obligats tributaris

La LAECSP reuneix una sèrie de drets dels ciutadans davant l'Administració electrònica, que es deriven del principal dret a relacionar-se amb l'Administració per mitjans electrònics⁹⁴.

⁽⁹⁴⁾Art. 6.2 LAECSP

Drets de la LAECSP

- A triar el canal, entre els que a cada moment es trobin disponibles, a través del qual relacionar-se per mitjans electrònics amb les administracions públiques.
- A no aportar les dades i els documents que estiguin en poder de les administracions públiques, les quals han d'utilitzar mitjans electrònics per a recaptar aquesta informació, sempre que, en el cas de les dades de caràcter personal, es tingui el consentiment dels interessats en els termes que estableix la Llei orgànica 15/1999, de protecció de dades de caràcter personal, o que una norma amb rang de llei ho determini, tret que hi hagi restriccions d'acord amb la normativa d'aplicació a les dades i els documents recaptats. Aquest consentiment es pot emetre i recaptar per mitjans electrònics.
- A la igualtat en l'accés electrònic als serveis de les administracions públiques.
- A conèixer per mitjans electrònics l'estat de tramitació dels procediments en què siguin interessats, excepte en els supòsits en què la normativa d'aplicació estableixi restriccions a l'accés a la informació sobre aquells.
- A obtenir còpies electròniques dels documents electrònics que formin part de procediments en els quals tinguin la condició d'interessats.
- A la conservació en format electrònic, per les administracions públiques, dels documents electrònics que formin part d'un expedient.
- A obtenir els mitjans d'identificació electrònica necessaris. En tot cas, les persones físiques poden utilitzar els sistemes de signatura electrònica del document nacional d'identitat per a qualsevol tràmit electrònic amb qualsevol Administració pública.
- A utilitzar altres sistemes de signatura electrònica admesos en l'àmbit de les administracions públiques.
- A la garantia de la seguretat i confidencialitat de les dades que figurin en els fitxers, els sistemes i les aplicacions de les administracions públiques.
- A la qualitat dels serveis públics prestats per mitjans electrònics.
- A triar les aplicacions o els sistemes per relacionar-se amb les administracions públiques, sempre que utilitzin estàndards oberts o, si escau, aquells altres que siguin d'ús generalitzat pels ciutadans.

En conclusió, en relació amb la regulació d'un marc jurídic que combati la desconfiança en l'ús de les tecnologies de la informació i la comunicació, cal destacar que alguns drets i algunes garanties dels obligats tributaris ja existents en la LGT simplement s'han d'adaptar a les exigències de l'ús de la via telemàtica, mentre que altres drets i garanties són de nova creació, originats per les mateixes relacions que s'estableixen entre els obligats tributaris i l'Administració.

En la LGT vigent es reconeixen alguns dels drets i les garanties que es regulen en la LAECSP. Per exemple, el caràcter voluntari o obligatori de la via telemàtica o la validesa jurídica del document electrònic.

És més, alguns dels drets i garanties que reconeix la LAECSP tenen l'origen en la regulació de la LGT actual, com, per exemple, la garantia d'identificació dels òrgans en matèria de resolucions automatitzades, o bé la regulació de les imatges electròniques dels documents en suport paper.

En canvi, altres drets i garanties reconeguts per la LGT s'haurien d'adaptar a les especialitats que confereix el mitjà telemàtic, com ho ha fet la LAECSP. Per exemple, el dret a no aportar les dades i els documents que estiguin en poder de l'Administració, o bé el dret a obtenir còpies dels documents.

Així mateix, hi ha altres drets i garanties que no estan reconeguts en la LGT, com passa, fonamentalment, amb el dret a relacionar-se amb l'Administració per mitjans electrònics. O bé la regulació és més restrictiva en la LGT que en la LAECSP, com passa amb els registres electrònics i l'ús prioritari dels estàndards oberts.

D'altra banda, és clara l'aplicació supletòria de la LAECSP en els aspectes no regulats per la LGT. No obstant això, per a evitar problemes interpretatius, seria desitjable una modificació de la LGT, especialment de l'article 96, per a adaptar-lo al contingut de la nova norma, sobretot pel que fa al reconeixement del dret de l'obligat tributari a relacionar-se amb l'Administració utilitzant mitjans electrònics. És més, fins i tot seria defensable la supressió del dit article 96 LGT i la remissió en bloc a la normativa administrativa comuna, ja que no hi ha cap especialitat tributària en aquest camp.

Activitats

Casos pràctics

1. L'article 134 CE reconeix a les comunitats autònomes potestat tributària. Poden fins i tot establir els seus propis tributs. I respecte als tributs cedits per l'Estat, actualment, tenen reconegudes determinades facultats normatives.

Una determinada comunitat autònoma, els serveis jurídics de la qual tenen alguns dubtes sobre aquest tema, es planteja si podria aprovar els seus propis procediments tributaris.

Elaboreu un informe en què ofereu una resposta justificada argumentant si la comunitat autònoma podria o no aprovar els seus propis procediments tributaris. Així mateix, heu d'indicar, si escau, quins serien els límits d'aquesta regulació eventual.

2. El senyor Núñez es dirigeix al vostre despatx perquè l'assessoreu en relació amb l'obligació d'informació consistent a subministrar a l'Administració tributària les dades de les persones a les quals s'hagin practicat retencions o ingressos a compte de l'IRPF.

En concret, heu d'orientar el senyor Núñez en relació amb les qüestions següents:

- a) Quin model de declaració s'utilitza?
- b) Qui està obligat a presentar-la?
- c) Amb quina freqüència s'ha de presentar? En quin termini?
- d) hi ha l'obligació de presentació telemàtica? A qui afecta?
- e) Quines dades s'han d'incloure concretament?
- f) Quines són les finalitats primordials que persegueix aquesta obligació?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Les consultes tributàries...

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

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

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

3. En el sistema tributari espanyol vigent, els òrgans de gestió...

- a) poden liquidar un impost, però no imposar una sanció.
- b) poden imposar sancions, però no liquidar un impost.
- c) poden fer totes dues coses.

4. Els procediments tributaris que regula la LGT...

- a) constitueixen una llista tancada o *numerus clausus*.
- b) constitueixen una llista exemplificativa.
- c) constitueixen un esquema bàsic que després s'ha d'adaptar a cada impost concret.

5. La informació que recapta l'Administració tributària...

- a) és de lliure accés per a la resta dels òrgans de l'Administració, sempre que sigui necessària per a l'exercici de les seves funcions i amb la petició motivada prèvia.
- b) es permet cedir-la, entre altres, en cas que tingui per objecte la col·laboració amb jutges i tribunals per a l'execució de resolucions judicials fermes.
- c) s'ha de cedir sempre que ho sol·licitin jutjats i tribunals o el Ministeri Fiscal.

6. Els documents electrònics únicament tenen validesa jurídica en el nostre ordenament...

- a) si compleixen els requisits que estableix la LGT.
- b) si un jutge o tribunal en certifica l'autenticitat.
- c) si s'acaren amb l'original en paper.

7. El sistema d'aplicació dels tributs instaurat per la LGT de 2003...

- a) ha generalitzat les autoliquidacions en la majoria dels tributs.
- b) ha potenciat els deures de col·laboració del contribuent i dels tercers amb l'Administració tributària.
- c) ha separat amb nitidesa les diferents funcions, de manera que els òrgans de gestió liquiden, els de inspecció comproven i els de recaptació reben els ingressos dels deutes tributaris.

8. Les actuacions d'informació i assistència en matèria tributària...

- a) persegueixen millorar la qualitat de les declaracions i reduir riscos d'elusió.
- b) es duen a terme mitjançant convenis de l'Administració amb col·legis i associacions professionals per a facilitar el compliment en període voluntari de les obligacions tributàries.
- c) tot i ser voluntàries, s'estimulen mitjançant rebaixes en el deute tributari per als qui n'hagin fet ús.

9. Si, com a conseqüència d'un funcionament anòmal del programa d'ajuda a l'emplenament de declaracions de l'IRPF, la senyora Fernández presenta una declaració amb una quota inferior a la deguda, l'Administració tributària li pot exigir, a més de la quota diferencial deguda,...

- a) el pagament de la sanció mínima reduïda, sense interessos.
- b) el pagament d'interessos de demora, sense sanció.
- c) el pagament d'un recàrrec, sense sanció ni interessos.

10. Les contestacions del Consell per a la Defensa del Contribuent a les reclamacions i queixes que se li plantegen...

- a) vinculen l'Administració tributària.
- b) no són susceptibles de recurs.
- c) posen fi a la via administrativa.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1. En primer lloc, hem de recordar l'existència, des del punt de vista financer, de dos grans grups de comunitats autònomes: les de règim foral (Euskadi i Navarra) i les de règim comú. Quant a aquestes últimes, d'acord amb l'article 27 ("Normativa aplicable als tributs cedits") de la vigent Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, "els tributs el rendiment dels quals se cedeix a les comunitats autònomes es regeixen pels convenis o tractats internacionals; la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària; la Llei pròpia de cada tribut; els reglaments generals dictats en desplegament de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària i de les lleis pròpies de cada tribut; les altres disposicions de caràcter general, reglamentàries o interpretatives, dictades per l'Administració de l'Estat, i, en els termes previstos en aquest títol, per les normes emanades de la comunitat autònoma competent segons l'abast i els punts de connexió que estableix aquest. La terminologia i els conceptes de les normes que dictin les comunitats autònomes s'han d'adequar a la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària".

I prossegueix aquest precepte assenyalant que "la normativa que dictin les comunitats autònomes en relació amb les matèries la competència de les quals els correspongui d'acord amb el seu estatut d'autonomia i que sigui susceptible de tenir, per via indirecta, efectes fiscals no produeix aquests efectes quan el règim tributari que configuri no s'ajusti al que estableixen les normes estatals".

Més concretament, a títol de simple exemple, respecte a l'impost sobre successions i donacions, l'article 48 de la mateixa Llei estableix que "les comunitats autònomes també poden regular els aspectes de gestió i liquidació [...]".

En definitiva, i davant les previsions específiques de la normativa estatal relativa a la cessió de tributs, si és possible que la comunitat autònoma pugui regular procediments (o determinats aspectes d'aquests) en matèria de tributs cedits, amb més raó ho poden fer quant als seus propis tributs (art. 133 i 157 CE).

Per exemple, la Diputació Foral d'Aragó ha regulat procediments com el de taxació pericial contradictòria (vegeu el Decret legislatiu 1/2005, de 26 de setembre, i les seves modificacions posteriors), i la gran majoria de comunitats autònomes han establert i han regulat noves obligacions d'informació.

Amb tot, hi ha límits que marca la mateixa Constitució (art. 105 ja esmentat, però també els preceptes relatius al principi d'igualtat en l'exercici dels drets, com l'article 149.1.1). I hem de recordar que l'article 149.1.18 CE estableix la competència exclusiva de l'Estat per a regular "les bases del règim jurídic de les administracions públiques i del règim estatutari dels seus funcionaris que, en tot cas, han de garantir als administrats un tractament comú davant aquestes; el procediment administratiu comú, sense perjudici de les especialitats derivades de l'organització pròpia de les comunitats autònomes".

En l'ordre legislatiu, podem destacar també la LGT, en articles com l'1, 5.3, o el 30.2.

2.

a) Per a proporcionar a l'Administració les dades de les persones a les quals s'hagi practicat retenció hi ha els denominats resums anuals. Interessa destacar a aquests efectes la diferència entre l'obligació d'ingrés periòdic de les retencions practicades (mitjançant la presentació dels models mensuals o trimestrals, en funció de si la facturació del retenidor supera o no els 6.010.121,04 euros), i la declaració de les dades concretes dels subjectes retinguts, que es realitza una vegada l'any, ja que en els models mensuals o trimestrals aquestes dades no figuren. Dins dels múltiples models oficials aprovats per a cada tipus específic de retenció o d'ingrés a compte, sens dubte el més rellevant és el model 190, però també es poden esmentar els models 193, 194, 196, 187, 188 o 180.

b) Quan concerneix específicament al model 190, els subjectes que han de presentar aquesta declaració són els mateixos obligats a retenir i ingressar a compte que hagin satisfet rendes (incloent-hi les exemptes), com ara rendiments del treball, de determinades activitats econòmiques (per exemple les professionals), premis derivats de jocs, rifes o concursos, rendiments derivats de la propietat intel·lectual o industrial, etc.

c) Com s'ha dit, la declaració té una periodicitat anual. Es pot dir que, en general, el termini és de l'1 al 20 de gener de l'any següent al de referència. No obstant això, en els casos en què es presenti en suport directament llegible per ordinador, en un imprès generat pel mòdul d'impressió desenvolupat per l'AEAT o de forma telemàtica (per Internet o teleprocés),

el termini és de l'1 al 31 de gener. En aquest últim cas, es preveu fins i tot la possibilitat d'ampliació del termini tres dies naturals si raons tècniques han impedit la presentació telemàtica en temps.

d) Respecte a la presentació telemàtica, d'acord amb la facultat genèrica d'establir l'obligatorietat de comunicar-se amb les administracions públiques utilitzant només mitjans electrònics quan els interessats es corresponguin amb persones jurídiques (art. 27.6 LAECSP), s'està estenent l'obligatorietat de presentació telemàtica de les declaracions del resum anual de retencions i ingressos a compte de l'IRPE, model 190. En l'actualitat, està establerta per als obligats tributaris que siguin persones jurídiques i tinguin la forma de societat anònima o societat de responsabilitat limitada, o bé estiguin adscrits a la delegació central de grans contribuents o a les unitats de gestió de grans empreses. La declaració l'han de presentar, si no conté més de 5.000.000 de registres, per Internet, o bé per teleprocés (en cas que la declaració no contingui més de 3.000.000 de registres). Les declaracions que superin aquest lílindar de registres s'han de presentar en suport directament llegible per ordinador.

e) Les dades que s'han d'incloure són les següents: dades identificatives (NIF, nom i cognoms, província del domicili); percepció íntegra i retenció; valoració de la retribució en espècie i ingrés a compte practicat; exercici de meritació; circumstàncies personals o familiars que hi concorrin i que són rellevants per a la liquidació de l'IRPE, com ara any de naixement, situació familiar, possibles discapacitats, el NIF del cònjuge, descendents i ascendents; pensions compensatòries, anualitats per aliments; despeses deduïbles.

A aquests efectes, els perceptors s'agrupen per claus i fins a subclaus de percepció, en funció de la naturalesa de la renda que hagin percebut (així, per exemple, la clau A són rendiments del treball dels empleats per compte d'altri, mentre que la C es reserva als rendiments del treball consistents en subsidis de desocupació).

f) Les finalitats perseguides amb l'obligació de retenir són diverses, i totes d'elevada importància: en primer lloc, són un flux d'ingressos continuat per al Tresor públic, sense necessitat d'esperar al període de declaració i ingrés de les obligacions tributàries principals per part dels contribuents. En aquest sentit, tenen un innegable vessant financer, ja que representen una font de finançament sense cost per a la Hisenda. Però, alhora, el disseny de l'obligació de retenció proporciona una informació valuosa que permet facilitar la gestió de l'impost (l'esborrany de l'IRPE, per exemple), i el control de rendiments i declarants (mitjançant els encreuaments de la informació declarada per cada contribuent i els tercers retenidors). La retenció es defineix com una obligació autònoma i la infracció de les seves normes és objecte de sanció. Finalment, de vegades s'ha apel·lat a la seva imperceptibilitat per al retingut (seria una mena de "pagament sense dolor"), a més de constituir un pal·liatiu per a les dificultats que els contribuents imprevisores tindrien si haguessin de pagar la totalitat de la seva quota líquida en el moment de presentar la declaració anual.

Exercicis d'autoavaluació

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