

Pedro Padilla Ruiz
Abogado
Técnico de Administración General
Jefe de Gestión Tributaria
Ayuntamiento de Manzanares

LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA*

SUMARIO.-

1.- INTRODUCCIÓN.-

- 1.1.- Antecedentes legislativos de los derechos y garantías de los contribuyentes.
- 1.2.- Los derechos y garantías en la regulación de los principios generales y normas comunes de los procedimientos tributarios.

2.- LOS DERECHOS Y GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE GESTIÓN EN GENERAL.-

- 2.1.- Especialidades del procedimiento de gestión tributaria.
 - 2.1.1.- Especialidades en la tramitación de los procedimientos de gestión.
 - 2.1.2.- El trámite de audiencia y alegaciones.
- 2.2.- La obligación de resolver y su incidencia en los derechos y garantías de los contribuyentes.
 - 2.2.1.- La motivación y los plazos de resolución.
- 2.3.- Especial referencia a la notificación de las liquidaciones.

3.- LOS DERECHOS Y GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN EN PARTICULAR.-

- 3.1.- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- 3.2.- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.
- 3.3.- Procedimientos iniciados mediante declaración.
- 3.4.- La verificación de datos, la comprobación de valores y la comprobación limitada

4.- CONCLUSIONES.-

* Artículo publicado en la revista revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 22. 30 de noviembre de 2009

RESUMEN.-

La regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ha carecido tradicionalmente de un marco normativo adecuado y específico en el ordenamiento tributario español. La ley 30/1992, sobre procedimiento administrativo común, que en su artículo 35 regula los derechos de los ciudadanos en general con carácter de norma básica aplicable a todas las Administraciones Públicas, establecía sin embargo en su Disposición Adicional Quinta que los procedimientos administrativos en materia tributaria se regirían por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de dicha ley.

La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes primero, y la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) después, han venido a resolver un vacío que provocaba no pocos problemas en la práctica diaria, pero sobre todo y con la aprobación de esta última se ha configurado un verdadero régimen de protección del obligado tributario de acuerdo con los principios generales establecidos en la Ley 30/1992.

Es objeto de este trabajo el estudio de los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de gestión tributaria, donde repasaremos las principales especialidades en las garantías y derechos que establece la legislación tributaria respecto de las normas administrativas generales, haciendo especial aunque breve mención a la comprobación de valores y a las liquidaciones tributarias, y en concreto en cuanto a las notificaciones, con una gran casuística respecto de la vulneración de las garantías y derechos de los contribuyentes.

1.- INTRODUCCIÓN.-

1.1.- Antecedentes legislativos de los derechos y garantías de los contribuyentes.-

Si bien la mencionada Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 reconocía las especialidades del derecho tributario¹ la regulación básica en esa materia venía determinada por la ley 230/1963, General Tributaria, una norma preconstitucional que hasta su derogación por la ley 58/2003 ha sufrido diversas modificaciones pero que no han incidido en los derechos y garantías de los contribuyentes hasta la aprobación de la ley 1/1998.

Como decía la exposición de motivos de dicha norma la aprobación de esta ley era ampliamente demandada por todos los sectores sociales y refuerza el principio de seguridad jurídica, constituyendo no sólo una “declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario” sino la modificación positiva del ordenamiento jurídico tributario. En fin, la Ley de Derechos y Garantías se dio por ello en llamar “Estatuto del Contribuyente”, pues su intención era reconocer particularmente en el ámbito tributario, compendiar y regular de manera básica una carta de derechos de los obligados tributarios². Esa denominación, que precisamente era la inicialmente pensada para esta ley, tampoco gustó a un sector doctrinal. En este sentido, por ejemplo, FERREIRO LAPATZA consideraba que dicho término daba a entender que existía una categoría o estatuto especial de ciudadanos, los contribuyentes, separados del resto, lo que no es cierto³.

Además, una vez aprobada también fue criticada por un amplio sector de la doctrina, que la consideraba superflua y deficiente⁴.

1 Sobre el carácter supletorio de las normas administrativas comunes, STS de 4 de diciembre de 1998; FJ 3º: “ha sido siempre designio del legislador, y doctrina reiterada de esta Sala, atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos ambos, el ámbito del Derecho Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general”.

2 Esa denominación, empero, no era nueva en nuestra doctrina, pues ya la STC 195/1994, de 28 de junio, en su Fundamento Jurídico 3º menciona tal concepto al decir que “las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1992, fundamento jurídico 3.º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza”. Se habla ya de un conjunto de derechos y deberes como correlato de las obligaciones y potestades de la Administración, que si bien aún no se habían materializado en una norma positiva, sí formaban parte del derecho sustantivo y traían causa de la propia Constitución Española.

3 LAPATZA, J.J, “El estatuto del contribuyente”. Edit. Civitas, Revista Española de Derecho financiero, nº 88. 1995.

4 Así lo considera CHECA GONZÁLEZ, superflua porque “gran cantidad de los extremos por ella regulados ya estaban recogidos con carácter general para todos los ciudadanos en la LRJ”; y deficiente desde el punto de vista de la técnica legislativa, porque sus preceptos podían haberse incluido en la Ley 230/1963, que quedó así

Esta norma asumió como propios los derechos de los ciudadanos establecidos en la ley 30/1992, adaptándolos al ámbito tributario, y modificó algunos artículos de la Ley General Tributaria mediante su Disposición Final Primera, sobre todo en materia de gestión tributaria. Además de incluir en el artículo tres de la ley 230/1963 los principios generales del ordenamiento tributario establecidos en la Constitución incluye el nuevo plazo de prescripción de cuatro años, el derecho a la devolución de ingresos indebidos y se modifica el artículo 81 en cuanto a la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias sin necesidad de prestar garantía y al reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias.

A su vez, la mencionada Disposición Adicional Quinta de la ley 30/1992 fue modificada para incluir la mención expresa a la aplicación de la ley 1/1998, y también la aplicación directa de la normativa tributaria en cuanto a los plazos máximos para resolver, los efectos de su incumplimiento y en su caso los efectos de la falta de resolución.

Tras 25 años de Constitución se aprueba por fin la esperada ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre⁵, que supone adecuar toda la legislación básica en este sector del ordenamiento a los principios constitucionales y superar una ley General Tributaria anterior, que a pesar de las modificaciones sufridas resultaba del todo insuficiente, como indica la exposición de motivos. A su vez, y como parecía obvio, la ley 58/2003 integra en su artículo 34 los preceptos de la ley 1/1998, que queda así también derogada, pero incluye varias novedades; una de carácter conceptual, pues la Sección IV del Capítulo I del Título II se titula "los derechos y garantías de los obligados tributarios", sustituyendo por tanto el término contribuyentes por el más amplio y correcto, aunque también menos prosaico, de *obligados*; y otra consistente en la incorporación a su texto de otros importantes derechos, como son la posibilidad de utilizar las lenguas cooficiales en las respectivas Comunidades Autónomas, el derecho a formular quejas y sugerencias, a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.

Nosotros utilizaremos indistintamente en este trabajo el término obligados, así como el más común de contribuyentes a los meros efectos didácticos, entendiendo entre dichos contribuyentes a todos los obligados tributarios, y como también indicaba el artículo 1.3 de la ley 1/1998.

A la vez, la ley 58/2003 aclara lo que se entiende por gestión tributaria, ámbito que no quedaba bien precisado en la legislación anterior, pues el artículo 90 de la ley 230/1963, en su Título III dedicado a la gestión tributaria, decía que "Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se

desnaturalizada. CHECA GONZÁLEZ, C., y VV.AA, "Derechos y garantías del contribuyente (estudio de la nueva ley)". Lex Nova, 1998, pág. 39.

⁵ Que para no suponer un cambio legislativo tan brusco preveía su entrada en vigor el uno de julio de 2004, salvo el apartado segundo de su Disposición Transitoria Cuarta, relativa a los procedimientos sancionadores tributarios iniciados antes de esa fecha.

susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes”. Ahora el artículo 83 de la ley 58/2003 separa de manera clara los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, y el artículo 117 y siguientes regulan las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria en particular, ofreciendo el citado artículo 117 un listado del contenido de la gestión tributaria, y el 123 los principales procedimientos de gestión, sin carácter cerrado.

1.2.- Los derechos y garantías en la regulación de los principios generales y normas comunes de los procedimientos tributarios.-

Los derechos y garantías de los obligados tributarios establecidos con carácter general, para todos aquellos y en el conjunto de los procedimientos tributarios⁶, en el artículo 34 de la ley 58/2003, no constituyen numerus clausus, pues el citado precepto incluye la expresión *entre otros*. Aquellos se van a concretar, desarrollar y ampliar en el resto del articulado y en particular y a los efectos de este trabajo en la regulación de la gestión tributaria. Esa consideración de lista abierta alcanza verdadera importancia en materia tributaria, que por su propia complejidad está formada por infinidad de normas. A la hora de hablar de los derechos y garantías de los contribuyentes el legislador no puede encasillarlos en un conjunto cerrado, pues las características de los distintos procedimientos tributarios y de los diferentes tributos obligan a dar cabida a la posibilidad de ampliar ese elenco. Además, hemos de considerar que el listado establecido en el artículo 34 trae causa de lo dispuesto en la ley 1/1998, que en su artículo 1.2 establecía que "los derechos que se reflejan en la presente ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento". Pero si vamos más atrás en dicho ordenamiento la ley de garantías reflejaba los derechos de los ciudadanos (y los contribuyentes son una parte de los mismos) establecidos en la ley 30/1992, que como sabemos es legislación básica para el conjunto de las administraciones públicas, lo que también quedaba indicado en el apartado primero de dicho artículo 1 LDG⁷.

Como decíamos antes, el artículo 83 de la Ley General Tributaria establece los principios generales aplicables a todos los procedimientos tributarios; pero de una manera destacada su apartado primero se refiere a la información y asistencia a los obligados tributarios como una actividad administrativa separada de la gestión, inspección y recaudación de los tributos, en el sentido de que es común a estos tres tipos de procedimientos, viniendo de hecho regulada dentro de ese Capítulo destinado a los principios

6 Begoña REY QUIROGA recuerda en su obra "Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre", Edit Bosh, 2004, que "Los derechos reconocidos podrán hacerse valer y deberán respetarse en cualesquiera procedimientos tributarios, sean de gestión, inspección, recaudación o sancionadores, mientras que en la Ley 1/1998 algunos de ellos sólo se reconocían expresamente para los procedimientos de gestión tributaria. Ello implica, por consiguiente, una generalización formal del régimen de derechos del obligado tributario.

7 La LGT es en este sentido menos detallada que la Ley 1/1998, pues en su artículo 1 dice que establece los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español. Ello también es comprensible pues efectivamente, no sólo recoge derechos y garantías, sino los elementos esenciales de dicho sistema, si bien creemos que se ha quedado un poco corta en la regulación de dichos derechos en relación a lo establecido en la LDG.

generales en la aplicación de los tributos.

Ello es obvio si tenemos en cuenta que tanto la información y asistencia como el resto de derechos y garantías establecidos en el artículo 34 y concordantes de la ley son comunes en todos los ámbitos de la citada aplicación de los tributos. Además, el artículo 83 incluye junto con las anteriores actividades administrativas las relativas al ejercicio de los derechos o el cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes.

Algunos de estos derechos han tenido su desarrollo por la Administración General del Estado en diversas normas aplicables a todos los procedimientos, tributarios o no, en base al "Plan Moderniza", de gestión de calidad de los servicios públicos para acercar la Administración al ciudadano. Un ejemplo de ello es el Real Decreto 522/2006, de 28 de abril, por el que se suprime la aportación de fotocopias de documentos de identidad en los procedimientos administrativos de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos vinculados o dependientes, que trae causa en nuestro ámbito de lo dispuesto en el artículo 34.g) de la Ley General Tributaria⁸.

8 También el Real Decreto 523/2006, de 28 de abril, por el que se suprime la exigencia de aportar el certificado de empadronamiento, como documento probatorio del domicilio y residencia, en los procedimientos administrativos de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos vinculados o dependientes.

2.- LOS DERECHOS Y GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE GESTIÓN EN GENERAL.-

2.1.- Especialidades del procedimiento de gestión tributaria.-

Los artículos 98 y siguientes de la LGT establecen las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria en general⁹, y por tanto también aplicables a los de gestión, sin perjuicio de las normas concretas que se aprueben en los respectivos procedimientos. Sin embargo, debemos tener en cuenta que lo que la ley establece es una regulación básica, particularmente en materia de gestión tributaria, pues sus procedimientos concretos no se regulan expresamente en la misma como así también indica su exposición de motivos. De hecho, el artículo 97 LGT establece que las actuaciones y procedimientos tributarios se regirán no sólo por la propia Ley y sus reglamentos de desarrollo sino también por la legislación específica y supletoriamente por las normas generales sobre los procedimientos administrativos (véase la LRJ).

Dichos procedimientos pueden iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, estableciendo la ley que en estos casos podrán adoptar la forma de autoliquidación, comunicación de datos, solicitud, declaración o cualquier otro medio previsto por la normativa tributaria, constituyendo las dos primeras meras modalidades de declaración tributaria. Sin embargo, en los procedimientos de gestión en particular el artículo 118 LGT distingue la forma de iniciación a instancia de parte en aquella que se realice mediante autoliquidación, comunicación de datos o por cualquier otro medio de declaración, de aquella que se lleve a cabo mediante solicitud, y ello en base a las particularidades y régimen específico que tienen todas aquellas respecto de las simples solicitudes particulares.

Respecto a la iniciación de oficio el RD desarrolla en su artículo 87 la regulación en el sentido de exigir una comunicación¹⁰ notificada al obligado tributario, permitiendo también que se haga mediante personación de éste. A este respecto la Administración debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 34.1.k) LGT sobre el derecho que tiene el obligado a que la realización de las actuaciones administrativas le produzca el menor perjuicio posible. Entendemos que la comunicación de inicio de un procedimiento debe realizarse con carácter general mediante notificación salvo que de la personación del interesado se derive la iniciación de oficio o que la notificación sea imposible y hubiera de acudir a la notificación por comparecencia, pues en ningún caso resultaría razonable ni lógico requerir la personación para notificar dicha iniciación, lo que iría en contra del principio de eficacia e

9 Especialidades porque la exposición de motivos, en su apartado IV, partiendo de que en estas "normas se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común", recoge precisamente aquellos elementos particulares que se pueden apartar de las normas administrativas generales.

10 El artículo 99.7 LGT define las comunicaciones como "los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad".

incluso del de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones, ex artículo 3 LGT.

En cuanto al contenido de las comunicaciones el RD establece un contenido mínimo general para todas ellas (art. 97) y uno específico cuando se trate de notificar el inicio de una actuación o procedimiento. Así, en cualquier caso se incluirán el lugar y fecha de expedición, los datos identificativos del destinatario y del lugar al que se dirige, los hechos, circunstancias o contenido de lo que se comunica (el objeto de la comunicación) y la identificación del órgano y el nombre y firma de la persona que emite la comunicación.

Vemos, pues, en este contenido mínimo el cumplimiento de varias garantías y derechos de los obligados. En primer lugar podemos destacar la necesaria identificación del destinatario, con su nombre o razón social y NIF, y el domicilio o lugar donde haya de notificarse la comunicación. La inclusión del nombre y NIF viene determinada por la necesidad de asegurar la completa identificación del interesado al poderse dar la duplicidad en el caso de personas físicas y determinadas jurídicas (Asociaciones u otras entidades sin control de unicidad de su denominación social) o comunidades de bienes (duplicidad que por otra parte no resulta extraña, no siendo pocos los casos de notificación a personas físicas con idéntico nombre pero que no son realmente los contribuyentes). Por otro lado, el artículo 97.3 RD exige la obvia notificación al interesado y que quede copia de la misma en poder de la Administración, que normalmente será el modelo de acuse de recibo utilizado por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos¹¹ o copia firmada por el interesado cuando se notifique por la propia Administración personalmente. Con todo ello se está garantizando al contribuyente primeramente el derecho a conocer la incoación de un procedimiento u otro hecho o circunstancia que le afecte, así como los elementos esenciales del mismo, lo que conlleva la posibilidad de ejercitar el resto de derechos que se despliegan, siendo por tanto punto de arranque aquella notificación; y sobre todo y de manera más clara el derecho a conocer la identidad de la autoridad o personal bajo cuya responsabilidad se tramita el expediente (arts. 34.1.e y f LGT).

En el contenido concreto necesario en las comunicaciones de inicio (art. 87.3 RD) se incluyen aquellos elementos que permiten el ejercicio del derecho a la información sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como son la identificación del procedimiento, período impositivo o de liquidación o ámbito temporal, requerimientos y plazos para cumplir la obligación de que se trate, efectos de la prescripción, la propuesta de resolución o liquidación en su caso, así como la indicación de la finalización de otros procedimientos como consecuencia de la comunicación. Además, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones

11 El Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, exige además en su artículo 40 un contenido específico en las notificaciones realizadas por los órganos administrativos y judiciales: "La admisión de notificaciones por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal requiere que en el envío conste la palabra Notificación, y, debajo de ella y en caracteres de menor tamaño, el acto a que se refiera (citación, requerimiento, resolución) y la indicación Expediente núm... o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar. Estos envíos se acompañarán del documento justificativo de su admisión".

que conlleve la comunicación se establece que el plazo que se conceda no será inferior a 10 días desde el siguiente a la recepción de la notificación (art. 87.4 RD).

Respecto a la iniciación a instancia de parte en el artículo 98 nos encontramos con una clara referencia al derecho de los contribuyentes a que se les facilite el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, pues por un lado su apartado segundo, al establecer el contenido mínimo de los documentos de iniciación de los procedimientos (requiriendo en todo caso el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado), lo reduce significativamente en relación al que se exige con carácter general en la LRJ¹², queriendo por un lado simplificar la cumplimentación de dichos escritos, y por otro no obligando a aportar datos que ya tiene la Administración. Me refiero en particular a la no obligatoriedad de aportar el medio o lugar a efectos de notificaciones, si bien por otra parte no resulta realmente complicado para el interesado cumplimentar dicho dato.

Sin embargo surgen varias cuestiones. Por una parte la LGT solamente incluye realmente como novedad en el contenido mínimo de los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos el número de identificación fiscal del obligado, pues el nombre y apellidos o razón social ya vienen establecidos en la LRJ. Por otra parte, si la LGT establece especialidades sobre las normas administrativas generales, es obvio que el artículo 70 de la ley 30/1992 seguiría siendo aplicable, y por tanto es necesario -como por otra parte parece lógico- respetar el contenido mínimo que el mismo establece. Sin embargo, como hemos visto, las normas administrativas generales son supletorias ex artículo 97 LGT. También hemos de considerar lo dispuesto en el artículo 88 del Real Decreto 1.065/2007, que desarrolla el anterior, ampliando el contenido mínimo de las solicitudes en particular, no exigiendo la indicación del domicilio para notificaciones; y ello parece tener base en que la Administración Tributaria ya conoce –en principio- el domicilio fiscal. Sin embargo puede darse el caso de que el obligado haya comunicado un cambio de domicilio a otra Administración o incluso a la misma pero a otro departamento que nada tiene que ver con la gestión tributaria¹³, y si tenemos en cuenta que el cambio de aquel debe comunicarse expresamente a la administración tributaria, no bastando con una comunicación genérica a la administración a la aquella que pertenezca, puede ocurrir que el interesado no incluya el domicilio en su solicitud, creyendo que la administración tributaria conoce el actual, y ésta intente notificar en otro distinto, pudiéndose dar la paradoja de que se llegue a la publicación por edictos (con efectos formales pero poco prácticos) y a un subsiguiente procedimiento de apremio, con lo que una inicial facilitación de los trámites al obligado se convierte en un

12 El artículo 70.1 dispone: "Las solicitudes que se formulen deberán contener: A) Nombre y apellidos del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, así como la identificación del medio preferente o del lugar que se señale a efectos de notificaciones. B) Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud. C) Lugar y fecha. D) Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio. E) Órgano, centro o unidad administrativa a la que se dirige.

13 Ello puede darse de manera más destacada en la Administración Local, que aúna dentro de la misma departamentos que nada tienen que ver con el ámbito tributario con un órgano, sección o unidad estrictamente tributaria.

ulterior problema para él. En este sentido, el artículo 48.3 de la LGT impone a los obligados tributarios el deber de comunicar su domicilio fiscal o los cambios que se produzcan a la administración tributaria que corresponda, no surtiendo efectos dichos cambios frente a aquella hasta que se cumpla con dicho deber¹⁴.

El artículo 89 del RD recoge una garantía básica del obligado, ya reconocida para todos los interesados en los procedimientos administrativos en el artículo 71 de la LRJ, y que no es otra que la posibilidad de subsanación de las solicitudes cuando no cumplan los requisitos establecidos. Esta garantía asegura que no se denegará lo solicitado por el hecho de no haber aportado la documentación o datos que procedan, o no incluir el contenido mínimo de la solicitud, dando la posibilidad al contribuyente de *subsanan* la deficiencia. Podemos considerar esta institución como reflejo del deber de información y asistencia, pues el ciudadano no tiene por qué ser conocedor de los procedimientos administrativos, y también de los principios generales de buena fe, confianza legítima y transparencia establecidos en el artículo 3 LRJ. En el requerimiento, otorgando un plazo de 10 días, se advertirá (derecho de información y asistencia) de que si no lo cumple se le tiene por desistido y se archivarán las actuaciones. Finalmente, el artículo 89.3 RD establece que “cuando los requerimientos de subsanación a que se refieren los apartados anteriores hayan sido atendidos en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, deberá notificarse el archivo”. Sin embargo, en virtud del carácter supletorio y básico de la LRJ el plazo se puede ampliar a solicitud del interesado otros cinco días cuando la aportación de la documentación requerida presente especiales dificultades (art. 71.2 LRJ).

Pero además del requerimiento de subsanación como garantía del obligado, ejercida por la Administración, el artículo 120.3 LGT establece la potestad de aquel de rectificar las autoliquidaciones presentadas cuando considere que la presentada ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

Otro derecho que si bien no viene expresamente reconocido en el artículo 34 LGT pero sí en las normas generales de los procedimientos administrativos es el contemplado en el artículo 91 RD, sobre la ampliación de plazos (hasta la mitad del plazo normal del procedimiento de que se trate) para el cumplimiento de trámites a instancia del interesado. Sin embargo, se establecen una serie de requisitos que justifiquen dicha ampliación y no se trata en puridad según los términos de la norma, de un derecho a la ampliación realmente sino a solicitarlo, pues la Administración podrá otorgarlo discrecionalmente. No obstante, existe una presunción de otorgamiento con la solicitud –por silencio- salvo que se deniegue dentro del plazo que se pretende ampliar (art. 91.4 RD).

14 La STS de 9 de octubre de 2001 establece la siguiente doctrina legal: «El cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal», en base a lo dispuesto en el artículo 45.2 de la entonces vigente Ley General Tributaria de 1963, equivalente al actual artículo 48.3 LGT. En el mismo sentido la STS de 28 de mayo de 2001, que consideraba que no bastaba con la comunicación o constancia del domicilio a efectos de otros expedientes administrativos.

Sobre el domicilio fiscal de las personas físicas puede leerse a ÁLVAREZ ÁLVAREZ, H, “Régimen jurídico del domicilio de las personas físicas”. Edit. Lex Nova. Valladolid, 2005, pág. 118 y ss.

También es importante destacar el artículo 98.3 LGT en relación con el derecho a la información y asistencia al obligado¹⁵, en el sentido de poder aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, solicitudes... en casos de tramitaciones masivas, que deben publicarse a efectos de publicidad, así como la obligación de ponerlos a su disposición. Como vemos, la mencionada aprobación es una potestad u opción que la ley otorga a la Administración, sin carácter imperativo en base al antiformalismo que en este sentido rige en el ámbito administrativo con carácter general la relación en sentido ciudadano-Administración; pero en cualquier caso se deben facilitar a los interesados. En este sentido se establece una especialidad con respecto al artículo 70.4 LRJ, pues éste impone la aprobación de dichos modelos o sistemas.

2.1.1.- Especialidades en la tramitación de los procedimientos de gestión.-

En el desarrollo del procedimiento y actuaciones de gestión el artículo 99 LGT vuelve a recordar algunos de los derechos y garantías establecidos en su artículo 34, como el deber de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de obligaciones, o la posibilidad de rehusar presentar aquellos documentos no requeridos por las normas tributarias o que ya hayan presentado y tenga la Administración. No obstante, en este punto la LGT prevé la posibilidad en cualquier caso de requerir la ratificación de datos previamente aportados, que podrán referirse a los mismos interesados o incluso a terceros. También se establece el derecho a la expedición de certificaciones de las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones que hubieran presentado, o incluso –y aquí se encuentra la novedad en este apartado- de parte de ellos. Esto último puede plantear, no obstante, el problema del contenido de dicha certificación parcial, de tal manera que la Administración deberá cuidar que no quede desvirtuada la información que se certifique en relación al conjunto de los datos de la declaración, comunicación o autoliquidaciones.

Sin embargo, este apartado no dice nada sobre la certificación de las *solicitudes o los demás medios previstos en la normativa*, si bien por una parte amplía lo dispuesto en el artículo 34.1.g LGT, que sólo habla de certificación de declaraciones, pero por otro lado parece quedarse a mitad de camino al no incluir los demás documentos. No obstante, entiendo que lo dispuesto en estos artículos debe considerarse en sentido amplio. Una cuestión que merece un comentario es la diferencia terminológica entre el artículo 34 y el 99, pues aquel reconoce el derecho a *solicitar* las certificaciones –y copias- de las declaraciones presentadas, mientras que éste habla, con más propiedad, del derecho a la *expedición* de las mismas.

Estas certificaciones no deben confundirse con los certificados tributarios que regulan los artículos 70 y siguientes del RD, referidos a la acreditación de hechos relativos a la situación tributaria del obligado (art. 70.1).

15 Art. 34.1.a) LGT.

Durante la sustanciación del procedimiento el obligado puede ejercer su derecho de información sobre el estado de tramitación del mismo, para lo cual el RD establece indirectamente que se solicitará por escrito al exigir la constancia de la identificación del solicitante, su firma o la “acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio” (art. 93), siendo la contestación a través del mismo medio utilizado al solicitarse, pero con la novedad de aclarar qué se entiende por *estado de tramitación del procedimiento*, ya que la información contendrá la fase en la que se encuentra, así como el último trámite realizado y la fecha en la que se cumplimentó. Pese a dichos requerimientos formales no es extraño el uso habitual de la solicitud personal y verbal y la contestación también verbal que se da en no pocas Administraciones, sobre todo por un simple principio de eficacia y economía de trámites y burocracia.

El art. 99.4 LGT desarrolla el 34.1.s en cuanto al derecho a obtener copias de los documentos obrantes en los expedientes, pero acotando los requisitos: debe solicitarlo quien sea parte en la actuación o procedimiento; las copias no se referirán a documentos que afecten a intereses de terceros, a la intimidad de otras personas o cuando lo disponga la normativa. Esas limitaciones traen causa de la reserva que debe acompañar la actuación administrativa y el respeto a los derechos de los obligados¹⁶. La Ley también establece un momento determinado para la expedición de dichas copias, pues indica que se facilitarán en el trámite de audiencia o en su defecto en el de alegaciones tras la propuesta de resolución, pero el RD amplía el plazo y por tanto el elemento temporal del derecho del obligado, a cualquier momento del procedimiento de apremio (art. 95.1).

También se reconoce el derecho de los obligados tributarios a acceder a registros y documentos (art. 99.5 LGT), donde podemos destacar las siguientes peculiaridades: se referirán sólo a expedientes que se encuentren concluidos en la fecha de la solicitud; sólo puede solicitarlo el obligado que hubiera sido parte en el expediente; los documentos y registros deben constar en un archivo administrativo; se deben respetar las limitaciones sobre reserva de datos previstos en el artículo 95; el plazo de resolución de la solicitud será de un mes (art. 94.2 RD).

Este derecho es distinto al que tiene todo obligado a acceder al expediente vivo y a obtener certificaciones y copias de los documentos en él contenidos. Llama la atención que aquel derecho de acceso se contemplara en la Ley 1/1998 dentro del artículo 18, sobre el carácter reservado de la información tributaria¹⁷ y que en el artículo 95 de la LGT (también sobre datos reservados) no se contemple. Así mismo, la LDG otorgaba el derecho de acceso a los contribuyentes en general y la actual LGT lo restringe a quienes hayan sido parte en el

16 Art. 95 LGT, sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

17 El artículo 18.2 LDG dispone: “En el marco previsto en el apartado anterior [sobre reserva de datos], los contribuyentes pueden acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el solicitante haya intervenido”.

procedimiento. También puede destacarse que mientras la Ley 30/1992 otorga ese derecho de acceso con carácter básico en su artículo 35, ni la LDG ni la LGT lo establecen en sus respectivos artículos 3 ni 35, sino en los apartados específicos sobre procedimientos. El Real Decreto 1065/2007 incluye¹⁸, en desarrollo de estos derechos, los de “obtener copia de los documentos cuyo examen sea autorizado en los términos previstos en el artículo siguiente”.

Si bien nos encontramos ante dos supuestos diferenciados de obtención de copias (en expedientes concluidos y en procedimientos vivos), las reglas concretas para su obtención son idénticas y quedan desarrolladas en el artículo 95 del RD ya mencionado.

Por último mencionaremos el artículo 101 LGT, que regula con carácter general las liquidaciones tributarias, estableciendo su concepto, lo cual es de agradecer en beneficio de la seguridad jurídica, por quedar concretado positivamente en qué consiste y cuándo nos encontramos puramente ante una liquidación (además de distinguir entre provisionales y definitivas), y por extensión de las garantías de los contribuyentes, pues ni la Ley 230/1963 lo ofrecía¹⁹ ni nuestra legislación en general es muy dada a definiciones.

2.1.2.- El trámite de audiencia y alegaciones.-

La incidencia que estas fases de los procedimientos de gestión tienen en los derechos y garantías de los contribuyentes es destacada, pues se pone en práctica de manera especial el principio de contradicción, según el cual y en nuestro ámbito de estudio el interesado puede hacer valer sus intereses y enfrentarlos a los de la Administración, que los deberá tener en cuenta a la hora de resolver²⁰, así como también los principios de publicidad y transparencia, de los que trae causa el derecho del obligado a conocer en todo momento el estado de tramitación del procedimiento. En este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ, refiriéndose de manera particular al procedimiento de liquidación, cree que existe una tensión dialéctica entre el secreto al que tiende la Administración con el objeto de descubrir el fraude fiscal y la necesaria aplicación de esos principios para el cumplimiento de la objetividad y del sometimiento pleno a la ley por parte de aquella²¹.

La regulación detallada la encontramos en el Real Decreto 1065/2007. Comienza dando indirectamente un concepto del trámite de audiencia, pues su artículo 96.1 dice que

18 Art. 94.3 RD.

19 Que en su artículo 120 se limitaba a diferenciar entre liquidaciones definitivas y provisionales y a decir cuáles eran definitivas, quedando el resto como provisionales.

20 GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, en “Curso de Derecho Administrativo, Vol. II”. 7ª edición. Civitas. Madrid 2000, pág. 457, define este principio como la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva.

21 CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F., “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario Español”, en “Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena”. Servicio editorial U.P.V. Bilbao, 1993, págs, 141 y 142.

durante él se pondrá de manifiesto el expediente con todo lo actuado, incluidas las alegaciones y documentos que se hayan aportado en cualquier momento anterior al trámite de audiencia.

De acuerdo con los principios generales enunciados y con la regulación positiva establecida en el mencionado artículo nos encontramos que dicho trámite por un lado permite al obligado acceder al expediente en que sea parte, y en el que de manera expresa la norma incluye todo cuanto el mismo tenga incorporado al mencionar las pruebas, informes y documentos y alegaciones que ya hubiese aportado el interesado, así como ejercer de manera particular su derecho a obtener copias. Y por otro lado es el momento procedimentalmente oportuno para presentar nuevos documentos, justificantes y alegaciones que a su derecho convenga, y oponer en su caso las razones que estimen contra lo contenido en el expediente. Y de la importancia de este trámite da cuenta que el artículo 34.1.m LGT establece con carácter básico el derecho a ser oído en el mismo.

Con un carácter supletorio prevé el párrafo tercero del artículo 96.1 RD que en caso de existir trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación se prescindirá del trámite de audiencia, lo que tiene su razón de ser en la evitación de duplicidad de trámites y por eficacia procedimental. En estos supuestos se mantienen los derechos de los contribuyentes, pues se notifica al contribuyente la propuesta para que alegue lo que estime oportuno dándole igualmente los derechos de acceso contenidos en los párrafos anteriores. Pero además se establece una previsión a favor de la economía procedimental, ya que al igual que estableciera la Ley 30/1992, si el interesado comunica que no hará uso de sus derechos antes de finalizar los plazos de audiencia o alegaciones o bien no existan en el procedimiento ni se tuvieran en cuenta en la resolución más hechos, alegaciones o pruebas que las aportadas por el interesado, se tendrán por cumplidos dichos trámites, no siendo necesaria la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

Con carácter general, una vez finalizado el trámite de audiencia o de alegaciones no se pueden aportar nuevos documentos, pero excepcionalmente y como refuerzo de las garantías de los obligados la norma les permite la aportación de aquellos que no hubiesen podido aportar antes, justificando la imposibilidad de hacerlo en su momento, si bien limitado temporalmente a un momento anterior al de dictar propuesta de resolución.

2.2.- La obligación de resolver y su incidencia en los derechos y garantías de los contribuyentes.-

Podemos considerar esta obligación general que se impone a todas las Administraciones Públicas en el artículo 42 de la LRJ²² y en particular a la tributaria en el

22 El párrafo primero del punto 1 del citado artículo 42 dice: "La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación". Se trata de una norma de carácter general, pues como se ve en el párrafo tercero se establecen excepciones, de manera similar a lo dispuesto en el artículo 103 LRJ.

artículo 103 LGT como uno de los pilares básicos del sistema administrativo y fundamento de los derechos y garantías de los obligados, y ello es así porque en un Estado Democrático los ciudadanos esperan que sus solicitudes, recursos, etc., y los procedimientos en que son parte frente a las Administraciones sean, no solamente solucionados, sino que además lo sean de manera expresa²³, como un “deber institucional” que tienen frente a los ciudadanos.

El artículo 103.1 LGT, al disponer la obligación de la Administración tributaria de “resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa” está indirectamente reconociendo un derecho al obligado, como trasunto de la correspondiente obligación de la contraparte.

En este sentido la LGT aplica una mejor técnica legislativa respecto a lo dispuesto en la LDG, que establecía aquella obligación sólo en los procedimientos de gestión tributaria. Por su parte, la LGT (y al igual que la Ley 1/1998) exige la resolución expresa de *todas las cuestiones planteadas*, que tiene un sentido más amplio que el de *dictar resolución expresa* que contiene la LRJ, pues indica -como garantía del obligado- que no sólo puede esperar la contestación o finalización del procedimiento de manera manifiesta, sino también que se resuelvan los diferentes supuestos que aparezcan en el procedimiento. En base a esa garantía de carácter general que otorga la ley consideramos que el término *cuestiones planteadas* debe entenderse con un carácter amplio; es decir, no referidas únicamente a las que pueda instar el obligado expresamente o las que la propia Administración pretenda resolver en el procedimiento, sino también aquellas otras que durante su sustanciación aparezcan y requieran de resolución para el mejor resultado del mismo.

La Ley, no obstante, excluye la obligación de resolver expresamente en virtud del

23 La importancia de la necesidad de resolución expresa viene reflejada en nuestra jurisprudencia. Por ejemplo, recientemente la SAN, de 5 de julio de 2005 (JUR 2005\264347) dice en su Fundamento Jurídico Octavo: “Como significó esta Sala en un supuesto similar (Sentencia de 22 de abril de 2005, recaída en el Recurso de su conocimiento 436/03) el artículo 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su primer párrafo, dispone que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y notificada cualquiera que sea su forma de iniciación. Esta obligación -calificada como “deber institucional”, en relación con el artículo 94 de la vieja Ley de Procedimiento Administrativo, en el Auto del Tribunal Constitucional 332/1982, de 27 de octubre- resulta de lo previsto en el aludido precepto y asimismo de la eficacia que exige el ordenamiento a toda actuación administrativa, principio consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución, y predicable respecto del conjunto de la Administración Pública”.

También resulta esclarecedor lo dicho por la SAN de 9 de mayo de 2005 (JUR 2005\956); FJ 8º: “El artículo 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su primer párrafo, dispone que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y notificada cualquiera que sea su forma de iniciación. Esta obligación deriva de la plenitud del sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE) así como constituye una garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos (SSTC 112/1996, de 24 de junio y 87/2000, de 27 de marzo , entre otras), puesto que permite conocer cuales han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión y permite asimismo la función jurisdiccional de control de dicha actuación (art. 106.1 CE), de manera que no existan comportamientos de la Administración Pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial (SSTC 294/1994, de 7 de noviembre, 136/1995, de 25 de septiembre)”.

principio de eficacia en los “procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados” (art. 103.2). Vemos que una parte importante de supuestos se refiere a actuaciones del interesado, si bien se le otorga el derecho de solicitar que la Administración declare expresamente que se ha producido alguna de las referidas circunstancias.

2.2.1.- La motivación y los plazos de resolución.-

Dos requisitos esenciales en las relaciones de los ciudadanos con la Administración para el cumplimiento de los derechos y garantías que a aquellos les corresponden, y en particular en virtud de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad²⁴ y para permitir el acceso a los recursos pertinentes, son la necesidad de que los actos administrativos en general y los de gestión tributaria en particular se dicten y notifiquen en determinados plazos y estén motivados.

La motivación viene establecida con carácter básico en el artículo 54 de LRJ, reconociéndose en la aplicación de los tributos en el artículo 103.3 LGT, al disponer que serán motivados los actos de liquidación, de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen beneficios fiscales o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, y como cláusula de cierre todos aquellos en que así se prevea en la normativa vigente. La exigencia viene establecida por el hecho de que lo contrario produciría indefensión en los obligados, como así dice la STS de 21 de junio de 2006 (RJ 2006\7032); FJ 8º: “la jurisprudencia de esta Sala viene exigiendo que los actos administrativos de naturaleza tributaria estén suficientemente motivados, como no podía ser de otra forma, para evitar la indefensión del administrado”²⁵.

En cuanto al plazo de resolución, su establecimiento y la regulación de los efectos de la falta de resolución expresa en plazo permite a los obligados conocer primeramente cuánto pueden esperar a que quede resuelto el procedimiento y en segundo lugar saber cuándo pueden entender que se producen los efectos del silencio administrativo a la hora de ejercitar sus derechos a los medios de revisión. La LGT regula en su artículo 104 que el plazo para notificar la resolución será el que disponga la normativa que regule cada procedimiento, y como máximo el de seis meses, salvo que disponga otra cosa una ley o una norma comunitaria europea. El Real Decreto 1065/2007 ha compilado en su Disposición Adicional Primera los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos

24 Principios garantizados en el artículo 9.3 de la CE.

25 También la STS de 10 de enero de 2001: “la liquidación paralela y su correspondiente notificación eran inválidas por falta de motivación, es decir por indefensión del sujeto pasivo”. STSJ Castilla la Mancha 538/2003; FJ 2º: “el aumento de bases tributarias sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven”. En sentido contrario, la STSJ de Castilla la Mancha 195/2003 estima suficientemente motivada la liquidación paralela en la que se señala con un asterisco el punto de discrepancia entre lo declarado por el contribuyente y lo comprobado por la Administración.

tributarios, dividiéndola en dos apartados, el primero (con noventa y cuatro procedimientos) para los que se entiendan desestimados y el segundo (con tan solo tres procedimientos) para los que han de entenderse estimados por silencio administrativo.

2.3.- Especial referencia a la notificación de las liquidaciones. -

En el estudio de los derechos y garantías de los obligados tributarios ocupa un lugar destacado todo lo referente a las liquidaciones tributarias y su notificación por cuantos problemas han surgido en la práctica diaria, la casuística existente y la abundante doctrina científica y jurisprudencial que ha abordado la cuestión.

De hecho, la LGT refleja la importancia de la misma pues si bien regula en sus artículos 109 y siguientes las notificaciones (desarrollados en los artículos 114 y 115 RD), realiza a su vez una regulación concreta de las mismas para las liquidaciones tributarias (102 LGT).

El régimen de notificaciones tributarias es en general el regulado en la LRJ, si bien con las especialidades que establece la propia LGT (art. 109). Estas especialidades (que se introducen por primera vez en el ordenamiento tributario por medio de la Ley 66/1997 en la Ley 230/1963) se refieren principalmente a la forma y a los medios para practicarlas, y se centran sobre todo en los procedimientos de comprobación e investigación.

La notificación se caracteriza por ser presupuesto de eficacia (que no de validez²⁶) de los actos administrativos, como establece el artículo 57 LRJ, entre otros casos, y sobre todo en los que afecten a los derechos e intereses de los interesados (art. 58 LRJ). La notificación se llevará a cabo por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el obligado (interesado) o su representante, así como la fecha, la identidad y el contenido del acto. En cuanto a la notificación al interesado o su representante como presupuesto para garantizar su derecho de información²⁷ (y acceso al procedimiento de que se trate) es de todo punto imprescindible si se quieren garantizar sus derechos. La importancia de la notificación a quien sea parte en un procedimiento la vemos por ejemplo en la reciente STC 46/2008 de 10 marzo (RTC 2008/46), que resuelve un recurso de amparo por haberse notificado una comprobación de valores y liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a la gestoría que presentó la liquidación, en base al artículo 56.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, regulador de dicho tributo, en su redacción anterior al 1 de enero de 2002²⁸. El

²⁶ Entre otras, SSTS de 4 de diciembre de 1999 y 20 de abril de 2002.

²⁷ Derecho de información que a su vez podemos considerar como presupuesto para el despliegue del resto de derechos que tiene el interesado en un procedimiento concreto, pues si no se le notifica adecuadamente la iniciación del mismo o de la liquidación que da origen al procedimiento de recaudación, no podrá ejercer sus derechos de oposición, por ejemplo.

²⁸ El citado artículo 56.3 decía: "El presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y

Tribunal Constitucional considera que esta notificación impide al interesado “la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses, establece un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesiona el art. 24.1 CE (FJ 3º)”²⁹. Sin embargo, la LGT ha incluido y la Jurisprudencia ha apoyado la posibilidad de que se hagan cargo de la notificación personas distintas del interesado (art. 111 LGT), y en particular como novedad los empleados de comunidades de vecinos o de propietarios donde se encuentre el domicilio señalado o el domicilio fiscal de aquel.

En el caso de que el destinatario sea una persona jurídica se puede entender entregada a cualquier empleado que haga constar su identidad (nombre y apellidos, y DNI). Sin embargo, la STS de 6 de junio de 2006 (RJ 2006/6996) consideró válida la notificación firmada por el empleado de una entidad financiera en la que sólo constaba el nombre de pila y el NIF de la citada empresa.

También ha habido Jurisprudencia que ha considerado que no se vulneran los derechos de los obligados en el caso de recepción de una notificación por el empleado de una sociedad distinta de la destinataria, con domicilio sensiblemente coincidente y el mismo administrador y socio común al haber indicios suficientes para considerar que la sociedad tuvo pleno conocimiento de la notificación³⁰.

En cuanto al lugar de notificaciones sabemos que en los procedimientos a instancia de parte no existe obligación de indicar el domicilio o lugar para tales notificaciones, con lo que es lógico que la ley prevea qué ha de entenderse por tal lugar o domicilio con carácter supletorio, y a esos efectos dice que será el domicilio fiscal. La LGT introduce una importante novedad en relación al lugar de notificaciones, al permitir que en los procedimientos iniciados de oficio sea también el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o cualquier otro adecuado a tal fin, si bien se puede entender también existente en la Ley 230/1963 a través de la regla general “en cualquier lugar adecuado a tal fin”.

Un punto a tener muy en cuenta, pues es objeto de cierta confusión práctica, es el del rechazo de la notificación. Si la notificación la rechaza el interesado o su representante se entiende realizada, pero si la rechaza persona distinta debe entenderse meramente como intentada, por lo que aquella no despliega sus efectos y deberá intentarse de nuevo, y posteriormente notificarse por comparecencia.

La notificación por comparecencia también reviste un régimen especial con importantes garantías para los obligados. Primeramente sólo se puede acudir a la misma cuando se haya intentado dos veces la notificación en el domicilio fiscal o en el indicado por el interesado.

producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los propios interesados”. Esta norma se eliminó por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

²⁹ En el mismo sentido la STC 113/2006 de 5 abril (RTC 2006/113).

³⁰ STS de 19 diciembre 2002.

Tras ambos intentos infructuosos, que deben quedar consignados en el expediente (normalmente a través de la cartulina rosa de acuse de recibo por Correos³¹), se publicará anuncio en el Boletín Oficial que corresponda, dando un plazo de 15 días (que expresamente son naturales frente a la regla general de los días hábiles) al interesado para que se persone a recibir personalmente la notificación. Ello es así para preservar el derecho a la intimidad y que otros datos personales fuera del nombre y en su caso el NIF aparezcan publicados; y porque el objeto de la publicación no es el propio acto tributario sino el anuncio de la existencia de la notificación pendiente³².

Tradicionalmente este sistema de notificación ha sido criticado por no ser efectivo, ya que muy pocas personas del conjunto de los ciudadanos consultan los Boletines Oficiales. La norma establece una "ficción" para no bloquear el procedimiento y que se entienda cumplida la obligación de notificar, ya que aunque el interesado no comparezca en el plazo de 15 días se le tendrá por notificado. La LGT ha sido consciente de esa dificultad y ha establecido que las publicaciones de los anuncios se hagan sólo dos días al mes, el cinco y el veinte, con el fin de facilitar el derecho de los posibles interesados a la información sobre los procedimientos que les afecten pues sólo tendrían que examinar dos ejemplares al mes (si bien siguen existiendo infinidad de Boletines y Diarios Oficiales en toda España).

El artículo 112 LGT establece el contenido exigido a las notificaciones por comparecencia: "nombre del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente para su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado". Como se ve, es el contenido mínimo necesario para cumplir con el derecho a la información del interesado de la existencia de la notificación (sería una información parcial en el sentido de que no se comunica directamente el acto de que se trate sino solamente se le anuncia la existencia de aquel), pero a la vez salvaguardando la mencionada intimidad.

Hay una regla en el artículo 112 LGT que se establece para dar agilidad al procedimiento pero podría considerarse que perjudica los derechos del obligado. El apartado 3 del mencionado artículo dice que "cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección".

³¹ Respecto a las notificaciones por el Servicio de Correos, la constancia y prueba iuris tantum de que se han realizado los dos intentos o -más aún- de que se ha rechazado plantea problemas en los casos de notificación por quien no sea funcionario de la citada Sociedad Estatal, pues es bastante común que se realicen contrataciones de personal laboral para cubrir vacantes o suplir necesidades del servicio, con lo que nos encontraríamos con que aquellas presunciones con que cuenta la actividad del empleado público decae.

³² COLLADO YURRITA, M.A., y OO.AA, "Derecho tributario. Parte general". Edit. Atelier. 2ª edición. 2007, pág. 303.

Finalmente, en esta aproximación hemos de mencionar la posible utilización de medios telemáticos en el proceso de notificación, como es el correo electrónico, que aproxima más la administración al ciudadano y mejora el derecho de información y conocimiento de los actos dictados en los procedimientos en que sea parte.

Entrando en la notificación particular de las liquidaciones tributarias, el art. 102 LGT establece las especialidades de las mismas, que se refieren al contenido de aquella y a las notificaciones por edictos. Destaca la sustitución de la referencia al texto íntegro del acto por la necesidad de que la notificación contenga lo que GARCÍA BERRO llama elementos esenciales de la liquidación, que identifica con la motivación (apartado c) y los "fundamentos fácticos y jurídicos determinantes de la deuda tributaria" (apartado b)³³.

La falta de notificación de los elementos esenciales de la liquidación produce que aquella sea defectuosa y por tanto afecte los derechos de los interesados. Sin embargo, aquí el principio general de entender notificados los actos administrativos cuando el interesado los impugne quiebra a favor del derecho de oposición contra aquellos actos que perjudiquen sus intereses, pues de otra manera se produciría indefensión al subsanarse en cualquier caso en que se recurra. La STS de 12 marzo 1999 (RJ 1999\2518) así lo considera cuando no se impugne el fondo del asunto sino precisamente los defectos formales del acto impugnado³⁴.

También es interesante la STS 30 julio 1999 (RJ 1999\7113) al estimar un recurso de casación contra la notificación de una liquidación de ICIO no sólo por utilizarse la expresión "derechos y tasas" para referirse al mismo (término que como recuerda la Sentencia ya utilizaba el Estatuto Municipal de 1924 y que fue sustituido posteriormente por el de tasas, que nada tienen que ver con el ICIO) sino porque no constan la base imponible ni el tipo de gravamen (FJ 8º).

Además de las notificaciones *personales* y mediante *edictos* ya vistas también se regula otro supuesto, el de las notificaciones para los tributos gestionados por padrón o

³³ GARCÍA BERRO, F., "Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT". Marcial Pons. Madrid, 2004, págs. 143 y 144.

³⁴ STS de 12 de marzo de 1999; FJ 4º; "es evidente que la mera interposición del recurso, no podía subsanar las reconocidas insuficiencias de la notificación practicada, que no se ha reproducido después de manera completa, ni aparecen indirectamente producidos sus efectos, de pleno conocimiento por el interesado, a través de las actuaciones posteriores a las que pudo tener acceso la sociedad recurrente y sin que tampoco pueda deducirse, esa plenitud de información sobre la liquidación tributaria, de las alegaciones sobre el fondo, que nunca formuló.

Se produjo, por lo tanto, la indefensión, por el incumplimiento de las prescripciones del art. 124 de la Ley General Tributaria [sobre notificación de las liquidaciones tributarias], en cuanto a la forma y contenido de las notificaciones, lo que arrastra la ineficacia de la discutida y con la infracción de aquel precepto se produce el motivo de casación esgrimido por la recurrente".

También es interesante la conclusión a la que llega la STSJ de Valladolid 137/1997, de 11 de febrero (JT 1992/92); FJ 3º: "la aquí actora, en su momento, no se dio expresamente por notificada, pues en el encabezamiento de los escritos usa la fórmula: «Que ha tenido conocimiento de la emisión del recibo...», que no es lo mismo que darse por notificada".

matrícula, de cobro periódico por recibo, que sobre todo se da en el ámbito local³⁵. En estos casos el artículo 102.3 LGT obliga a notificar la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, con el objeto de que el interesado conozca su inclusión para lo sucesivo, y permite a la Administración entender realizadas las notificaciones de las liquidaciones de ejercicios posteriores mediante publicación de edictos. La razón de ser de este sistema es que al tratarse de tributos con gran cantidad de recibos que haría muy costosa e ineficiente la notificación individual se utiliza nuevamente una ficción que otorga a la Administración la posibilidad de entender realizada la notificación “de un golpe”³⁶. Para no considerar dañados los derechos de los obligados se establecen, primero, la notificación de la primera liquidación, que corresponde al alta, por lo que es necesario que se informe expresamente que se le ha inscrito en el padrón o matrícula que corresponda; y segundo, las sucesivas notificaciones edictales deben contar con la publicidad suficiente para que los interesados conozcan los datos relevantes de la emisión del padrón. Así, se publicará el anuncio en el Boletín Oficial que corresponda otorgando un plazo de exposición pública y para interponer posibles reclamaciones³⁷.

Sin embargo hemos de criticar la mala praxis que llevan a cabo ciertas Gerencias del Catastro, pues no realizan las notificaciones de altas o cambios de titular de manera correcta, es decir, con acuse de recibo para que quede constancia de la recepción por el interesado, sino mediante correo ordinario³⁸.

³⁵ Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; determinadas tasas periódicas como las de recogida de basuras...

³⁶ GARCÍA BERRO, F., op.cit., págs. 144 y 145, dice que la justificación se encuentra en las particulares características del procedimiento liquidador, al tratarse de tributos devengados en masa que dificulta que todas y cada una de las liquidaciones sean objetos de notificación personal, pues si esta fuera obligatoria se fomentaría la litigiosidad y se complicaría enormemente la gestión. Con este sistema, sigue el autor, se consigue un adecuado equilibrio entre el interés público presente en el procedimiento liquidador y el de los obligados, pues tienen acceso al conocimiento de los elementos esenciales de la liquidación.

³⁷ La STC 73/1996, de 30 de abril; FJ 4º, tuvo ocasión de declarar la plena constitucionalidad de este sistema: “Ciertamente, la notificación colectiva prevista en el art. 124.3 CE impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aun en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.

³⁸ También se han planteado problemas de notificación desde que hacia 2005 se modificó la normativa sobre el mantenimiento de los datos personales de los titulares catastrales. Hasta esas fechas las Entidades Locales que ejercían la gestión del IBI directamente o por delegación podían comunicar rectificaciones de esos datos directamente al Catastro; a partir del cambio de norma esos datos sólo podrían ser proveídos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Lo que ocurrió fue que a la hora de cruzar datos aparecieron en Catastro

Una excepción a este supuesto de notificación edictal en los tributos de cobro periódico por recibo es el caso de aumento de la base imponible sobre la que resulte de la declaración tributaria que haya presentado el obligado, en que deberá notificarse individual y motivadamente la liquidación, pues se entiende que ha variado un elemento esencial de la liquidación que perjudica los intereses de aquel. Se excluyen los supuestos de modificaciones de bases a través de revalorizaciones generales aprobadas por Ley (ej.: la actualización que las leyes de presupuestos generales del Estado realizan en el valor catastral de los bienes inmuebles). Esa excepción tiene su causa en la necesidad de respetar el principio de tutela judicial efectiva, que sólo se mantiene si no se modifican esos elementos esenciales de la liquidación. Así por ejemplo, si se cambian los plazos de ingreso de la deuda deberá realizarse la notificación personal³⁹.

3.- LOS DERECHOS Y GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN EN PARTICULAR.-

Los artículos 123 y siguientes de la LGT regulan los procedimientos de gestión tributaria, divididos en procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; procedimiento iniciado mediante declaración; procedimiento de verificación de datos; procedimiento de comprobación de valores y procedimiento de comprobación limitada. No obstante, la ley también permite que reglamentariamente se regulen otros procedimientos de gestión tributaria, por lo que deja abierta dicha posibilidad a la adaptación por la más rápida vía reglamentaria a una realidad cambiante de manera más veloz que el legislador. La regulación de los citados procedimientos se desarrolla en los artículos 122 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, que también regula el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.

3.1.- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.-

La denominada devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo no debe ser confundida con la devolución de ingresos indebidos, regulada en los artículos 32 y 221 LGT y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la LGT en materia de revisión de vía administrativa.

muchos domicilios antiguos o erróneos, debido también en parte a la existencia de duplicidades en los DNI's, con lo que una cantidad perceptible de "notificaciones" a los interesados no les llegó.

³⁹ STC 122/2003, de 16 de junio; FJ 3º: "Esta exigencia de notificación individual, se produce en este caso, a pesar de tratarse de impuestos de cobro periódico o por recibo en los que se halla prevista la notificación colectiva por edictos, porque se han modificado sustancialmente algunos elementos esenciales del impuesto, y concretamente, el plazo o período voluntario de ingreso de la deuda tributaria, y la asignación de nuevo valor catastral a las fincas objeto de tributación."

La Ley General Tributaria aclara previamente en su artículo 31 que “son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”; por tanto se distinguen perfectamente de los ingresos indebidos en que en aquellas el contribuyente tiene obligación de soportarlos⁴⁰. De hecho, el artículo 34.1.b LGT los distingue expresamente como categorías distintas al reconocer el derecho a las correspondientes devoluciones. Además de aquellas devoluciones el artículo 122 RD incluye como un supuesto más “los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo”.

El citado artículo 34.1.b LGT destaca dos aspectos fundamentales de este derecho general a la devolución: su reconocimiento de oficio y el abono de los intereses de demora. En cuanto al primero de ellos, que trae causa del principio de transparencia en el funcionamiento de la Administración Tributaria, así como en los de buena fe y confianza legítima que establece el artículo 3 de la LRJ, si bien parece referirse a ambos tipos de devoluciones enseguida vemos que en la regulación particular de las devoluciones de ingresos “debidos” se habla únicamente de procedimientos iniciados a instancia de parte (arts. 124 LGT y 123 RD) y que el reconocimiento de oficio se propugna únicamente de los indebidos.

En ambos casos los apartados *c* y *d* del artículo 66 LGT establecen un plazo de prescripción de cuatro años para la solicitud y la obtención de las devoluciones.

En el caso que nos ocupa el artículo 31 LGT prevé la obligación de abono de intereses de demora si transcurre el plazo fijado en las normas de cada tributo y como máximo seis meses, sin haberse ordenado el pago por causa imputable a la Administración, estableciéndose como período de devengo de los mismos el comprendido entre el fin de dicho plazo y el momento de la orden de pago⁴¹.

Los artículos 124 LGT y 123 RD prevén la iniciación del procedimiento mediante la presentación de autoliquidaciones, solicitudes o comunicaciones de datos, según disponga la normativa de cada tributo.

En cuanto a las primeras, definidas en el artículo 120 LGT como “las declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o

40 Claros ejemplos son los impuestos sobre la Renta o el IVA, por ejemplo, en los que se realizan retenciones o pagos a cuenta a lo largo del año, que finalmente pueden dar lugar a un crédito a favor del contribuyente.

41 Otra diferencia significativa es que en la devolución de ingresos indebidos los intereses de demora se devengan desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso, lo cual tiene su razón de ser en que el interesado en ningún momento tuvo la obligación de soportarlo y hay que resarcirle del perjuicio causado. De ahí precisamente también el hecho de prever la devolución de oficio, pues con el devengo de intereses se impele a la Administración a actuar lo más rápidamente posible.

a compensar”, la misma Ley prevé que si se presentan dentro de plazo, el que corresponde para realizar la devolución se iniciará desde la finalización del establecido para presentarlas, y si se presentasen fuera de plazo, se iniciará desde la presentación de la autoliquidación.

El procedimiento se prevé muy rápido, pues en cuanto se comprueba la veracidad de los datos se procederá “sin más trámite” y en su caso de “manera automatizada” al reconocimiento de la devolución. Si se aprecian discrepancias o errores de cualquier tipo se pueden poner en marcha los procedimientos de comprobación y verificación de datos.

Una peculiaridad de este procedimiento para darle más agilidad y economía en su gestión es que el reconocimiento del derecho se entiende notificado por la recepción del pago cuando este sea del importe total solicitado. En este caso el concepto de la transferencia o el indicado en el cheque debe quedar claro para que el interesado sepa a qué procedimiento se refiere. No obstante, la entrega del cheque se notificará fehacientemente, con lo que podría incluirse información más detallada del concepto al que corresponde.

Si la devolución es parcial o se ha retenido cautelarmente parte del importe es obvio que haya de comunicarse al interesado dicha circunstancia (art. 125 RD) a efectos de su derecho de información, para el conocimiento del estado de tramitación del procedimiento y con el fin de que pueda, en su caso, ejercer los demás derechos que procedan.

Por lo que respecta a los procedimientos que se inicien mediante declaración, la especialidad estriba en el cómputo del plazo para practicar la devolución, que comenzará a contarse desde la “presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos”.

3.2.- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.-

Para continuar con la secuencia lógica del contenido recogido en el RD vamos a mencionar las garantías y derechos especialmente regulados en este procedimiento particularmente (arts. 126 y ss.).

Como ya hemos visto, los obligados tributarios tienen el derecho a rectificar los documentos que presenten ante la Administración en los plazos establecidos al efecto. Respecto a las autoliquidaciones se pueden rectificar en cualquier momento antes de que aquella haya practicado la liquidación definitiva o de que concluya el plazo de prescripción. Se establece un límite al derecho de rectificación, pues no puede ejercerse cuando se tramite un procedimiento de comprobación o investigación relacionado con la autoliquidación, sin perjuicio de presentar las alegaciones y documentos que se estimen oportunos. También se prevé el derecho del obligado a solicitar la rectificación de la autoliquidación cuando la liquidación provisional practicada lo sea por motivo distinto a lo declarado por el obligado en aquella.

La motivación de la resolución se exige en caso de que ésta sea denegatoria o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada.

Respecto a la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de

devolución el RD permite presentarlas una vez dictada liquidación provisional (en caso de declaraciones) o denegado o acordada la devolución (en el resto de casos), cuando se consideren perjudicados los intereses legítimos o pudiera darse una liquidación por mayor importe o una devolución por menos cuantía.

Por otro lado se limita la solicitud de rectificación de liquidaciones provisionales cuando hayan sido practicadas por motivo distinto al presentado en la solicitud.

3.3.- Procedimientos iniciados mediante declaración.-

En este caso la LGT se refiere a los procedimientos de gestión tributaria que comiencen a instancia de parte mediante la presentación de una declaración tributaria cuando la normativa del tributo así lo establezca. El artículo 119 LGT define la declaración como “todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”⁴².

El principal derecho del obligado a la hora de presentarlas es que ello no supone la aceptación o el reconocimiento de la procedencia de la obligación tributaria, es decir, sólo supone el cumplimiento de una obligación formal sin entrar en juego la doctrina de los actos propios⁴³, por lo que posteriormente y sin perjuicio de que la Administración -precisamente por ese carácter no vinculante- deba comprobar los datos, se puede rectificar o recurrir la liquidación que se emita, si bien también puede ocurrir que no exista obligación de contribuir porque se dé un caso de exención o no sujeción, por ejemplo. Resulta curiosa la aparente contradicción en que incurre el precepto, pues en la definición de declaración utiliza el término reconocimiento cuando precisamente el párrafo siguiente dice que aquella no lo implica; no obstante debe entenderse que si bien efectivamente no lo implica ello no supone que lo excluya, por lo que queda incluida la posibilidad de un reconocimiento mediante la declaración. Hay que tener en cuenta, empero, que al contrario de lo que establecía la Ley 230/1963, la actual LGT no otorga expresamente y del mismo modo a las declaraciones una presunción de certeza, pero si atendemos a lo dispuesto en la misma para la prueba en el artículo 108.3, existirá tal presunción tanto para declaraciones como para autoliquidaciones, comunicaciones y otros documentos, pero sólo para los obligados, que en su caso podrán rectificarlos.

En este sentido se establece expresamente una limitación temporal en el caso de ejercicio, solicitud o renuncia de opciones previstas en las normas tributarias con la presentación de una declaración, pues el artículo 119.3 LGT no permite rectificarlas más que dentro del período reglamentario de declaración.

42 Dicho artículo también permite que el obligado realice declaraciones verbales o por cualquier otro medio de manifestación de conocimiento (se vuelve a ver el carácter antiformalista de la Ley) cuando así se prevea reglamentariamente. Realmente son pocos los casos de declaraciones verbales, si bien podemos destacar las declaraciones aduaneras, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.3 RD se rigen por su propia normativa.

43 Del principio latino “venire contra factum proprium non valet”.

El plazo que la Ley impone a la Administración para notificar la liquidación oportuna es de seis meses, salvo que la normativa de cada tributo establezca otro distinto. El RD prevé el otorgamiento de un plazo de 10 días al obligado cuando se le requieran datos o documentos.

Si la liquidación coincide con lo declarado por el obligado se notificará sin más trámite, pero si la Administración ha desplegado sus potestades de comprobación y la liquidación resultante difiere de lo declarado se establece que ésta notifique la propuesta de liquidación al obligado con un contenido mínimo: sucinta referencia a los hechos y fundamentos jurídicos, con el fin de que el obligado alegue. Vemos por tanto que se despliegan aquí los derechos a la información, a conocer el estado de tramitación del expediente en un sentido amplio y el derecho a alegar, debiendo otorgar por tanto plazo la Administración para ello.

Por último el RD establece como garantía del obligado que la liquidación dictada en este procedimiento será provisional, no pudiendo regularizarse salvo que posteriormente y mediante procedimientos de comprobación o investigación se descubran nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas a las efectuadas en el primer procedimiento.

3.4.- La verificación de datos, la comprobación de valores y la comprobación limitada.-

El artículo 115.1 LGT otorga a la Administración tributaria la potestad para “comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”.

La verificación de datos se prevé en los casos en que la Administración aprecie errores, discrepancias, defectos formales, la aplicación indebida de la norma o cuando sea necesaria la aclaración de algún dato. El procedimiento se inicia mediante requerimiento al interesado o por medio de notificación de la propuesta de resolución, cuando se cuente con datos suficientes, para que el interesado ejerza su derecho a alegar en el plazo de 10 días. También es posible que la Administración amplíe el alcance de las actuaciones de verificación, pero asimismo deberá motivar dicho acuerdo y notificarlo al interesado, cumpliendo con ello el derecho de información para que el interesado ejerza los restantes derechos que le otorga el ordenamiento, y el deber de la Administración de motivar los actos que perjudiquen al obligado.

Respecto a la comprobación de valores, supone la potestad administrativa de comprobar rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. Para dar seguridad jurídica a los obligados el artículo 57 LGT establece los medios que pueden utilizarse, pero también hay que tener en cuenta que las normas sobre la comprobación de valores están dispersas en diferentes tributos (ej.: Impuesto sobre sucesiones y donaciones, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos

documentados).

Entre estos medios es común la aprobación por la Administración de valores, precios medios de mercado o coeficientes multiplicadores para su cálculo, con el fin de que el obligado tenga la garantía de que aplicándolos no será objeto de una actuación de comprobación por la Administración. Y para cumplir ese objetivo el RD exige la publicación de dichos medios y sus criterios de establecimiento (art. 158). Otra garantía es que si se utiliza la valoración de un perito éste sea titulado, o como exige el TS, que exista cualificación del técnico de la Administración en relación al objeto⁴⁴. Es decir, en cualquier caso la Ley y el Reglamento exigen unas garantías mínimas para el conocimiento por los obligados de los valores que se aplican. Estos medios los vemos por ejemplo en los coeficientes que se aprueban a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y en el de sucesiones y donaciones, a aplicar al valor catastral de los bienes, o los valores aprobados para los vehículos usados a efectos del mismo tributo.

En caso de discrepancias se debe notificar al interesado la propuesta de regularización con la propuesta de valoración, que deberá ser motivada, incluyendo los medios y criterios aplicados, a efectos de que el interesado tenga todos los datos necesarios para poder ejercer su derecho a presentar alegaciones y oponerse a aquella.

Pero aquí también entra en juego el derecho de información y asistencia al obligado establecido en el artículo 34.1.a LGT, pues su artículo 90 prevé que la Administración informe sobre el valor a efectos fiscales de inmuebles que vayan a adquirirse o transmitirse, previa solicitud, y con carácter vinculante durante tres meses desde que se notifique al interesado, pero siempre que la solicitud se realice antes de finalizar el plazo de presentación de la autoliquidación o declaración y los datos aportados a la Administración sean reales.

Respecto a la necesidad de motivación, se trata de un elemento esencial en estos procedimientos. Como dice BONET SÁNCHEZ “Es unánime la doctrina y la jurisprudencia acerca de la necesidad de motivar los actos administrativos en general y, de modo específico, los de comprobación de valores, habiéndose señalado su fundamento constitucional en diversos principios, como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad o igualdad, o en el derecho a la tutela judicial efectiva, en la medida en que la falta de motivación provoca la indefensión del interesado, que no puede acatar o recurrir un acto administrativo por desconocer el íter argumental que lleva a la valoración efectuada”⁴⁵. Pero lo que se exige no es una simple motivación sino que la misma sea *suficiente*, entendida tanto por el Tribunal Supremo (STS de 3-12-1999), como por la Audiencia Nacional (SAN de 13-05-1999), los Tribunales Superiores de Justicia o el TEAC (R. de 20-07-1995) como la concreta, individualizada, analítica, y en definitiva, aquella a través de la cual el contribuyente y el

⁴⁴ Sentencia de 17 mayo 2003.

⁴⁵ BONET SÁNCHEZ, M.P., “De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores: su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración.”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num. 16/2006. Aranzadi, 2006.

órgano que, en su caso, la haya de enjuiciar puedan llegar a comprender –para compartirlo o contradecirlo– el proceso lógico sobre el que se asienta⁴⁶. Como recuerda ROZAS VALDÉS citando a CHECA GONZÁLEZ, es reiterada la Jurisprudencia que anula comprobaciones de valores por dos razones fundamentales: la falta de titulación del perito de la Administración y la falta de motivación⁴⁷. En este último caso también la Jurisprudencia tiene claro que perjudica los derechos del obligado la actuación administrativa que para subsanar comprobaciones defectuosas vuelve a realizarlas cometiendo los mismos defectos⁴⁸.

La comprobación de valores podrá utilizarse como procedimiento independiente, pero también dentro de procedimientos iniciados por declaración, en procedimientos de comprobación limitada y en los de inspección. En cualquiera de esos casos se otorga al obligado el derecho a promover la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 LGT y 161 y 162 RD. En este caso se establecen unos límites en la valoración de los bienes a favor del interesado, pues si la diferencia de valores entre el dado por la Administración y la contradictoria del obligado es en términos absolutos igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación servirá la aportada por éste.

Una de las novedades más destacadas de la LGT es la denominada comprobación limitada con el fin de adecuar los procedimientos de comprobación a la gestión tributaria, sustituyendo a la antigua comprobación abreviada y otorgando a la Administración Tributaria un “importante instrumento para reforzar el control tributario”, según dice la propia exposición de motivos de la Ley, que por otra parte limita expresamente el ámbito de actuación de este tipo de comprobación, lo cual ya supone por sí una garantía para el obligado, centrándose en el examen de documentación (datos, justificantes, antecedentes, registros...) y en el requerimiento de información a terceros, si bien excluyendo la relativa a movimientos financieros. Su carácter limitado se ve también en la regla general de su realización en las oficinas administrativas, salvo unas pocas excepciones.

El inicio de estas actuaciones debe notificarse al interesado al afectar a sus derechos, con expresión de la “naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”, salvo que la Administración ya disponga de datos para emitir su propuesta de liquidación, reduciéndose el trámite a la notificación de la misma para que el obligado alegue en el plazo de diez días. También se notificará el acuerdo (que deberá ser motivado) de ampliación o reducción del alcance de la comprobación.

⁴⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “La motivación de los actos tributarios”. Marcial Pons, 1999, pág. 206.

⁴⁷ ROZAS VALDÉS, J.A., “Jurisprudencia Tributaria Aranzadi paraf. 64 parte Presentación”. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2004. CHECA GONZÁLEZ, C., “Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. «La comprobación de valores »” núm. 5, Aranzadi, 1997.

⁴⁸ STS de 7 de octubre de 2000; FJ 2º: “el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente”.

El artículo 34.1.k LGT establece que las actuaciones que requieran la intervención del obligado le resulten lo menos gravosas posibles, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, el artículo 138.2 LGT establece la obligación de personarse al obligado que hubiera sido requerido, por lo que nos encontramos con una excepción a ese derecho en el sentido de considerar la personación una cierta molestia por la interrupción de las obligaciones personales o laborales de aquel. Ello también es lógico si consideramos que con carácter general la Ley impone la realización de las actuaciones dentro de las oficinas administrativas.

El artículo 140.1 LGT establece, como indica JIMÉNEZ JIMÉNEZ, el efecto preclusivo del objeto comprobado⁴⁹ pues “la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado [Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”. Ello supone en principio una garantía para el obligado al tener certeza de que la Administración no volverá a incidir sobre el mismo objeto en otra comprobación; sin embargo, decimos en principio porque la Ley establece la excepción cuando se utilicen facultades o actuaciones distintas.

49 JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y OO.AA, “El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudio en homenaje a Enrique Piñel”. Edit. La Ley, 2006, pág 163.

4.- CONCLUSIONES.-

La normativa tributaria general ha carecido tradicionalmente de la diligencia necesaria en el legislador para adaptarse a los tiempos o circunstancias que ha tenido que regular desde que se aprobó la Constitución Española, habiéndose conformado con “parches” durante 25 años. Eso lo han sufrido los contribuyentes y los obligados tributarios en general, y por qué no, también los funcionarios de la Administración Tributaria.

La adaptación de nuestro ordenamiento tributario a los principios constitucionales o simplemente el reconocimiento de unos derechos y garantías de aquellos obligados se ha sustentado con no pocos problemas en la Ley 30/1992.

La aprobación de la Ley 1/1998 trató de atajar esa falta de una normativa particular, si bien fue también criticada por superflua, ya que lo que en realidad se echaba en falta era una Ley General Tributaria adecuada a nuestra realidad, que finalmente llegó en 2003.

Con el ordenamiento actual en materia de garantías y derechos de los obligados (y sobre todo con su integración en la LGT) se ha logrado dar carta de naturaleza a las peculiaridades que tienen los ciudadanos como contribuyentes o sometidos a las potestades de la Administración tributaria, como lógico correlato a las obligaciones que también el ordenamiento establece para ésta.

Si bien los Tribunales y la legislación existente en cada momento han ido perfilando los derechos de los obligados quedaban algunas lagunas que era necesario regular, todo ello en base a las especialidades del ámbito tributario, como ya quedó indicado en este trabajo. La LGT y sus reglamentos de desarrollo hacen precisamente una regulación casi en exclusiva de las particularidades de los procedimientos tributarios en relación al administrativo general, que incluyen también, directa o indirectamente, los derechos y garantías de los obligados.

En definitiva, el reconocimiento de un catálogo de derechos y garantías que el propio artículo 34 LGT se encarga de decir que no es *numerus clausus* y que se desarrolla y amplía en el resto de su articulado y en las demás normas tributarias, ha supuesto un hito en cuanto al reconocimiento de una posición no de igualdad –lo cual nunca será posible- pero sí al menos más cercana entre obligados y Administración. Con ello, y aunque parezca contradictorio, se trata de acercar aquella al ciudadano, lo cual tiene su fundamento en los artículos 9 y 103 CE y en el 3 de la LRJ, pues la Administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa bajo los principios de transparencia, participación, buena fe y confianza legítima, entre otros; y ello debe fomentarse con normas como las que comentamos.

Precisamente el reconocimiento de estos derechos y garantías no tiene su origen exclusivamente en la necesidad de actualizar el ordenamiento tributario, pues en base a aquellos principios y a los fundamentos de lo que hoy en día se entiende por una Administración moderna, se han llevado a cabo desde hace unos años políticas de modernización de aquella, de acercamiento al ciudadano, a la aplicación de criterios puramente empresariales de eficiencia, excelencia y gestión de calidad (normas ISO, evaluación del rendimiento, etc.) que se reflejan en el reconocimiento de derechos como los

de información y asistencia, o el de conocer la autoridad o funcionario bajo cuya responsabilidad se tramite un procedimiento, o más concretamente al derecho a presentar quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración.