

## **Lección 18ª.- Los principios generales de los procedimientos tributarios**

### **I.- Aplicación de los tributos**

El artículo 3º de la LGT describe los principios tributarios, clasificándolos según correspondan a la *ordenación* o a la *aplicación* del sistema tributario. Otorgamos gran valor a esta distinción inicial pues la ordenación corresponde al legislador, cuya tarea ha de basarse en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, mientras que la aplicación de los tributos compete a la Administración, *prima facie*, aunque también a los ciudadanos, y es regida en esta materia por los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, debiendo asegurarse el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Esta dualidad entre ordenación y aplicación tiene efectos que van mucho más allá de la simple pedagogía. Así, por ejemplo, la capacidad económica resulta ser un criterio para la ordenación de los tributos y no, como a menudo se confunde, para su aplicación. Esta última requiere la interpretación de la ley para cumplir su mandato, pero no permite en modo alguno que la Hacienda Pública se erija en protagonista o paladín de la búsqueda de la capacidad económica con el respaldo o la coartada más o menos lejana del hecho imponible. Los ciudadanos y la Administración deben cumplir las leyes, no inventarlas. El procedimiento es el tránsito de la norma al caso concreto, pero no es la fuente de la obligación tributaria.

Nos hallamos, pues, ante la regulación por la LGT de la *aplicación de los tributos*. Ésta es definida en el artículo 83.1 como comprensiva de todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección

y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. Ciertamente es que la separación entre gestión en sentido amplio y revisión tiene una larga tradición en nuestro Derecho y que fue consagrada por la LGT de 1963, pero no es menos cierto que no se ha conseguido hasta ahora que esa *separación* sea plena y conduzca a una verdadera independencia jurídica de la jurisdicción económico-administrativa.

La competencia en el orden territorial –establece el artículo 84 de la LGT- se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.

## **II.- Información y asistencia a los obligados tributarios. Las consultas tributarias escritas. El problema del valor de las cosas: información sobre inmuebles y acuerdos previos de valoración**

La LGT supone la culminación del proceso histórico de traslado de una buena parte de la gestión de los tributos a los contribuyentes, obligados a presentar autoliquidaciones y un cúmulo de otras declaraciones en el marco de la masificación de las relaciones entre Fisco y ciudadanos. Como contrapartida, el artículo 85 de la LGT regula el deber de información y asistencia de la Administración a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones. Esta actividad comporta, entre otras, las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria,

contestaciones a consultas escritas, actuaciones previas de valoración y asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

El artículo 86 de la LGT encarga al Ministerio de Hacienda la difusión por cualquier medio, durante el primer trimestre de cada año, de los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año. Asimismo, el Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

Conforme a lo ordenado en el artículo 87 de la LGT, la Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

Los obligados podrán formular a la Administración tributaria *consultas* respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. La consulta se efectuará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación.

La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Establece taxativamente, aunque con muchas cautelas, el artículo 89 de la LGT que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá *efectos vinculantes*, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo fijado y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta

La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

*Vexata quaestio* de nuestro Derecho, huérfano de una Ley General de Valoraciones, el artículo 90 de la LGT prevé que cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a

efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Mayor trascendencia tiene la facultad concedida en el artículo 91 de la LGT a los obligados tributarios para solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con *carácter previo* y vinculante la *valoración a efectos fiscales* de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo

estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

### **III.- Colaboración social en la aplicación de los tributos. En particular, las obligaciones de información**

Describe el artículo 92 de la LGT que los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos: realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios de estimación de valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal y de determinación de precios medios en el mercado; campañas de información y difusión; simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación; presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios; subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios; información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios; y solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y otras entidades asimiladas estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

Las descritas obligaciones deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos. El incumplimiento de las obligaciones establecidas no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren. La investigación realizada podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto la LGT o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto el cumplimiento de deberes de información a las autoridades establecidos por las leyes, con las debidas garantías.

La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la *confidencialidad de la información tributaria* y su uso adecuado. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave. Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo. Salvo la excepción mencionada, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

#### **IV.- Tecnologías informáticas y telemáticas**

El artículo 96 de la LGT consagra la utilización de las técnicas más sofisticadas de gestión. Así se establece que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

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

## **V.- Los procedimientos tributarios: regulación, iniciación, desarrollo y terminación**

Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se rigen por las normas especiales establecidas en el Título III de la LGT y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Tal y como recoge el artículo 98 de la LGT, las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa

tributaria. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

Justa compensación del cúmulo de deberes que recaen sobre los contribuyentes resulta que en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración deba facilitar en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos que siguen:

- Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.
- Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.
- El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la

normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

- El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, salvo en supuestos excepcionales de protección del interés general descritos en el artículo 95 de la LGT.

Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

Las *comunicaciones* son 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. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Las *diligencias* son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los *informes* que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha

propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones. El trámite de *alegaciones* no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.

## **VI.- Las liquidaciones tributarias: concepto, clases y notificación**

La *liquidación tributaria* –según define el artículo 101 de la LGT- *es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.* Aparte de este concepto, referido al acto concreto de determinación de la deuda o de su existencia, se habla también de liquidación para aludir al conjunto de actuaciones desarrolladas por la Administración que tiene como finalidad precisamente llegar a dicho acto. En todo caso, lo importante es retener que nos encontramos ante un *acto administrativo*, según la primera acepción, que contiene una manifestación de voluntad del órgano público sobre la existencia o el importe de la prestación y que cierra y resuelve, cuando es definitiva, el procedimiento liquidatorio. El acto administrativo deber ser motivado con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

Conviene insistir en que no tiene carácter de liquidación tributaria el acto mediante el cual los particulares determinan sus propias deudas, es decir, las *autoliquidaciones*. El acto de

liquidación goza de presunción de legalidad, aunque con las necesarias matizaciones en cuanto el alcance probatorio del mismo, en el sentido de que tal presunción, no debe entenderse como presunción de veracidad de los hechos que constituyen su presupuesto, sin que pueda derivarse la inversión de la carga de la prueba. Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, las liquidaciones tributarias son inmediatamente ejecutables, incluida, como se sabe, la ejecución forzosa.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

Las *liquidaciones tributarias* pueden ser *provisionales* o *definitivas*. Tienen la consideración de *definitivas*: las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo cuando merezcan la consideración de provisionales; y las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tienen el carácter de *provisionales*.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el

acuerdo entre Administración y contribuyente no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

Para que las liquidaciones tributarias produzcan efecto, es preciso que sean notificadas al sujeto pasivo. El apartado 1º del artículo 102 de la LGT expresa inequívocamente dicha necesidad de la notificación, señalando que las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión de:

- a) La identificación del obligado tributario.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f) Su carácter de provisional o definitiva.

En cuanto a los elementos determinantes de la cuantía de la deuda deben entenderse comprendidos, el tributo o la prestación cuya cuantía se determina y los elementos o circunstancias que lo configuran, como el sujeto obligado, el período impositivo, etc. Asimismo, debe constar la motivación del acto, es decir, los datos, valoraciones o, en general, los criterios de que se ha servido el liquidador para obtener la cuantía fijada.

La jurisprudencia sobre el contenido de la notificación es muy abundante, dado que aquella es esencial en el procedimiento para evitar la indefensión, y aunque su omisión o nulidad no implica la del acto notificado, sí es condición indispensable para su eficacia. Un caso específico de notificación es el que se produce en relación con los tributos gestionados mediante *recibo*, aplicable actualmente a los tributos locales más importantes (IAE, IBI, IVTM). Para éstos el artículo 102.3 de la LGT, prevé que la liquidación inicial sea notificada de forma expresa e individual, pudiendo, en cambio, notificarse colectivamente

las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. Sin embargo, puesto que la notificación *edictal* es una excepción al principio de notificación individual, cualquier modificación de los datos o circunstancias iniciales deberá ser notificada individualmente.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

## **VII.- Obligación de resolver y plazos de resolución. El silencio administrativo**

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

No existirá obligación de resolver expresamente 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. No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, *sin que pueda exceder de seis meses*, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido del plazo mencionado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado *un intento* de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio

administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

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

Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos recogidos en el artículo 27.1 de la LGT que regula las declaraciones extemporáneas. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios

en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Este último precepto, incardinado en el párrafo final del largo artículo 104 de la LGT resulta, especialmente, censurable y de dudosa legitimidad. ¿Cómo puede un procedimiento inacabado y caducado con una persona surtir efectos ante terceros que no fueron parte en aquel procedimiento, si ni siquiera el destinatario del primer procedimiento pudo recurrir?

## **VIII.- Prueba y presunciones**

La LGT regula la materia de la prueba dentro de un capítulo dedicado a normas comunes de los procedimientos lo que viene a confirmar la opinión doctrinal histórica de que tales normas son aplicables a todos los procedimientos tributarios, incluidos también los de resolución de reclamaciones.

El criterio general sobre la prueba viene dado por el artículo 105 de la LGT: *quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo*. Esta obligación se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Se respeta, pues, el criterio básico del ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que la presunción de legalidad de los actos administrativos pueda operar la inversión de dicha carga. De acuerdo con esto, la Administración deberá probar, por ejemplo, que se ha producido el hecho imponible. El sujeto pasivo, por su parte, si pretende obtener un beneficio tributario deberá probar que se han producido los requisitos para su concesión.

En cuanto a los medios de prueba, la LGT hace una remisión genérica al Código civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil limitándose a señalar, a continuación, ciertas particularidades en el ámbito tributario. En todo caso, dicha remisión implica la aplicación

en la esfera tributaria de los principios de *libertad de prueba* y de su valoración que rigen en el ordenamiento jurídico general.

La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. No bastarán, por tanto, las primeras, debiendo conservarse los segundos.

Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de *documentos públicos* y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho. Asimismo, los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

El artículo 108 de la LGT se refiere a las presunciones. A estos efectos, distingue la LGT entre *presunciones normativas* y presunciones *no establecidas por las normas*. En el primer caso, hay que señalar, a su vez, la distinción entre presunciones *iuris tantum*, que admiten prueba en contrario, y presunciones *iuris et de iure*, que no la admiten. La norma general es el primer tipo: *las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba* [Nótese que este precepto se refiere a las normas, en general, y no sólo a las que tengan rango de ley, salvo en los supuestos de presunciones *iuris et de iure*. Se amplía, así, notoriamente, el ámbito de las antiguas *presunciones legales*].

En cuanto a las *presunciones de hecho* u *hominis*, exige el artículo 108.2 de la LGT que para que sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

El artículo 118.3 de la LGT reconoce el derecho de la Administración a considerar titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o de carácter público, admitiendo prueba en contrario. La jurisprudencia se ha inclinado mayoritariamente por considerar que se trata de una presunción legal *iuris tantum* de titularidad. Asimismo, en cuanto tal presunción, es destruible por cualquier medio de prueba acreditativo de dicha titularidad, sin que la inscripción en un registro fiscal pueda desplazar a la legislación civil, que es la que, en definitiva, determina la titularidad.

Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, tal y como advierte el artículo 99 de la LGT.

## **IX.- Notificaciones**

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en los artículos 110 a 112 de la LGT. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

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

Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración e *intentada al menos dos veces* en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el *Boletín Oficial del Estado* o en los boletines de las comunidades autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte.

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.

## **X.- La entrada en el domicilio de los obligados tributarios, la denuncia pública y las potestades y funciones de comprobación e investigación**

Correctamente, el artículo 113 de la LGT recoge que cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el *consentimiento* de aquél o la *oportuna autorización judicial*.

Mediante la *denuncia pública* se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas. Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo. No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco

estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

Establece el artículo 115 de la LGT que la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

Como corolario, quizá innecesario, del principio de calificación recogido en el artículo 13 de la LGT, el artículo 115.2 del mismo cuerpo legal establece que *en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.*

Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales.

La Administración tributaria –conforme al artículo 116 de la LGT- elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

## **XI.- La cuestión no resuelta de la convención y del arbitraje en materia tributaria**

En los últimos años, la introducción en nuestro ordenamiento de nuevas figuras jurídicas de carácter convencional o transaccional ha suscitado una creciente atención doctrinal y, puede decirse, que su consecuencia más inmediata, desde el punto de vista dogmático, es la de generar un replanteamiento conceptual en torno a determinadas instituciones tributarias basilares, tradicionalmente consideradas inmutables. Se trata, en particular, de la posibilidad de incorporar técnicas y mecanismos convencionales para la terminación de los procedimientos administrativos y de utilizar fórmulas arbitrales o de conciliación para la resolución de conflictos, de acuerdo con las previsiones de los artículos 88 y 107 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En cualquier caso, las opiniones vertidas han supuesto un cambio radical en el modo de entender algunas de las instituciones que conforman la disciplina y han contribuido a destacar los principales elementos que permiten realizar una aproximación al problema desde el punto de vista del derecho tributario.

En este sentido señala Zornoza que el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del empleo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario. Se trata, únicamente, de abrir una línea de reflexión que permita explicar en términos jurídicos el funcionamiento de nuestro sistema tributario real, que en absoluto es ajeno a los pactos, convenios o acuerdos de voluntades; rompiendo así con esa especie de *hipocresía tributaria* en que nos hemos instalado frente a un fenómeno que el derecho positivo no reconoce, la doctrina crítica y la realidad muestra como práctica cotidiana. Concluye el autor citado que no deberían existir dudas sobre la admisibilidad de unas figuras que, de uno u otro modo, están ya presentes en nuestro ordenamiento.

También Ferreiro pone de manifiesto que debe evitarse en el máximo grado y con el máximo esfuerzo posible la contraposición *litigiosa* de intereses. Y ello puede ser y debe ser el fin de una política jurídica fiscal que se centre tanto en medidas de prevención de conflictos para que éstos no lleguen a plantearse, como en medidas de resolución de conflictos cuando éstos ya se han planteado.

Es cierto, como advierte Pont Mestres, que es un hecho incuestionable, por evidente, que en los últimos tres quinquenios se ha disparado la conflictividad tributaria hasta límites no sólo impensables, sino, y sobre todo, preocupantes. Los órganos administrativos competentes en la resolución de reclamaciones resuelven con retraso fuera de recibo, y los Tribunales de Justicia se hallan desbordados. Las causas radican, básicamente, entre otras, en la gran masificación fiscal y en una normativa tributaria crecientemente compleja y cambiante que es aplicada por la Administración con criterios recaudatorios y con general calificación de las conductas como infracción. Frente a esta realidad que socava y cercena la seguridad jurídica de los ciudadanos, éstos sólo pueden reaccionar con los instrumentos legales de tutela a su alcance, cuales son las reclamaciones administrativas y los recursos jurisdiccionales, bien que la tardanza en resolver es tan considerable que ni tan siquiera con paciencia benedictina se puede tolerar. Es necesario y urgente, por tanto, buscar soluciones que permitan garantizar la seguridad jurídica conforme proclama el artículo 9.3 de la Constitución, a cuyo efecto la incorporación al ordenamiento tributario de medios y técnicas alternativas de naturaleza convencional podría atenuar la agobiante conflictividad, tanto administrativa como contenciosa, que fluye sin cesar, motivada conforme hemos apuntado, por una incontinencia legislativa, que, además, resulta enrevesada, cuando no laberíntica y no siempre aplicada correctamente.

Hay que reconocer, siguiendo a Pita Grandal, que la realidad social y económica sobre la que se construye el sistema tributario es compleja, pero tampoco hay que ignorar que el propio legislador contribuye poco a facilitar la tarea; sobre todo cuando se empeña en el establecimiento de un sistema tributario caracterizado por normas poco claras, algunas incomprensibles, y por las dificultades para establecer el derecho vigente debido a la

creciente producción normativa y al escaso tiempo que se dedica a la elaboración de las disposiciones derogatorias. Indudablemente un sistema tributario complejo, poco claro, con muchas normas que pueden ser objeto de controversia, conduce a innumerables conflictos que no se solucionan en vía administrativa y colapsan la judicial.

Pero además, se extiende con fuerza en la doctrina la idea de que, junto a la alegación de razones relacionadas con la eficacia que debe inspirar la actuación de la Administración Pública y, singularmente, con la reducción de la litigiosidad, la introducción de técnicas convencionales se vincula, en especial, con la participación de los ciudadanos en los procedimientos administrativos y las nuevas relaciones entre Administración y ciudadanos-contribuyentes que son propias de los sistemas de democracia administrativa. Sin embargo, no cabe duda de que la implantación de soluciones alternativas para dirimir las controversias tributarias ha de encontrar serias dificultades, tanto de orden teórico, en relación con las concepciones de la dogmática tradicional, como práctico, debido a las convicciones de los sectores más influyentes de la Administración tributaria. En efecto, no puede dejar de señalarse la existencia de opiniones contrarias a la admisibilidad de la concertación administrativa que, fundadas principalmente en el criterio de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias rechazan la viabilidad de cualquier tipo de convenio, acuerdo o transacción entre la Administración y los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos.

En este sentido, se sostiene que si se atiende a los principios que ordenan la materia tributaria, es muy difícil que pueda transigirse o acordarse sobre el *quantum* de la obligación tributaria, o sobre cualquiera de los elementos determinantes de ella. Existen, se ha dicho, principios constitucionales que impiden la negociación de elementos estructurales del tributo; principios como el de igualdad, capacidad económica, legalidad, parecen, todos ellos, sentar un marco poco propicio para la negociación y contratación sobre dicha materia tributaria. La propia Constitución impediría una terminación paccionada del procedimiento fijando una cuota distinta de la que resultaría de la aplicación estricta de la Ley. En particular, el principio de legalidad, tal y como se ha

entendido tradicionalmente, junto con la teoría de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias derivada del carácter *ex lege* de la obligación, explican, en parte, el ejercicio de potestades de la Administración mediante decisiones unilaterales, presumiblemente más acordes con el cumplimiento de los mandatos legales y orientadas, imperativamente, a la consecución del interés público.

Sin embargo, este tipo de consideraciones presuponen la concurrencia de hechos y de Derechos perfectamente determinados, de manera que la aplicación del mandato legal resulte indiscutible y, puede decirse, automática, sin que exista margen de apreciación alguno para la Administración. Pero, en muchas ocasiones es la ley, al no ser plena o completa, la que nos coloca ante supuestos de hecho inciertos que hay que determinar y concretar. Si bien la ley no autoriza a negociar o transigir, utiliza unas definiciones legales indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes y cuya resolución está, hoy por hoy, siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente. No parece, que en estos casos, al sustituir la resolución unilateral de la Administración, esto es, su apreciación exclusiva acerca del contenido de la norma, por un acuerdo entre las partes mediante el cual se despejen las dudas planteadas y se alcance una concreción convenida, se atente, contra el principio de legalidad, habida cuenta de que el margen de apreciación, y en consecuencia la incertidumbre, respecto del cual resulta eficaz la voluntad de las partes, se ha derivado de la propia formulación de la ley, esto es, del grado de concreción o perfección con que la ley se ha expresado. Éste es el ámbito que otorga, precisamente, el artículo 155 de la LGT a las *actas con acuerdo*, que se estudiarán en la lección vigésima, y que constituyen sólo un primer ensayo de convención tributaria.

Ciertamente, en el ámbito tributario, las normas emplean cada vez en mayor medida conceptos indeterminados, cuestiones de valoración o calificaciones que no siempre resulta fácil precisar o verificar. Por ello, puede sostenerse que, en la actualidad, la actividad administrativa tributaria no puede ser, normalmente, automática o mecánica, ni se encuentra rigurosamente predeterminada por la Ley. No hay, en todos los actos tributarios, una pura y simple aplicación de la norma. La renuncia del legislador a la casuística

normativa, por otra parte comprensible, comporta que el órgano encargado de aplicar la norma tenga la posibilidad de concretarla en consideración al tiempo, lugar y otras circunstancias jurídicas relevantes, concediéndole así un cierto margen de apreciación o decisión subjetiva. Por esta razón, el diálogo entre la Administración tributaria y el contribuyente es fundamental, en la medida que permite despejar de forma consensuada el halo de indeterminación de las situaciones descritas. No se conculca con ello el principio de legalidad, sino más bien se facilita su cumplimiento porque supone un medio para controlar la discrecionalidad, al sustituir la valoración unilateral de la Administración por una estimación conjunta de las exigencias del interés público, procurando una composición razonable de éste con los intereses particulares implicados.

Como defiende Serrano Antón, la negociación no se extiende indiscriminadamente a todas las materias y ámbitos, sino que conviene diferenciar el trigo de la paja. No se trata de acordar sobre todos los aspectos olvidando la aplicación de los principios tributarios. Al contrario se trata de diferenciar lo esencial, lo reglado, lo establecido legalmente, lo que posee un sentido unívoco de lo accesorio, lo discrecional, en lo que se puede convenir todo lo que esté permitido. En consecuencia, existe un *valor de reserva* que resulta ser un mínimo que está en la Ley y sobre lo que no es posible el pacto o acuerdo.

En la misma línea argumental, advierte Zornoza que admitiendo la utilización de medidas convencionales no se quiere desconocer que a la Administración tributaria le incumbe el deber de conseguir una imposición conforme a la ley, investigando los hechos que le sean ignorados e integrando definitivamente las bases tributarias mediante las actuaciones de comprobación, sino sólo de señalar que con carácter previo a la determinación de la cuantía de las obligaciones tributarias a través del acto de liquidación puede producirse un diálogo sobre los hechos y circunstancias controvertidos, del que eventualmente puede resultar un acuerdo para su fijación convencional que despeje las incertidumbres existentes, preparando así la posterior resolución administrativa que plasmará en el mencionado acto de liquidación.

Las anteriores aseveraciones ponen de manifiesto que el principio de legalidad, y también la regla de la indisponibilidad de la obligación tributaria, no deben entenderse con carácter absoluto, sino que admiten excepciones y, en este sentido, está claro que resulta necesaria una habilitación legal, incluso puede que específica y concreta respecto de cada caso, para que la Administración actúe de manera concertada. Pero, supuesta la necesaria habilitación legal, ninguna duda puede haber respecto a la licitud de la convención como forma de actuación administrativa en los procedimientos tributarios.

Es obvio que quedan aún por resolver muchas cuestiones y que, en consecuencia, todavía serán necesarias nuevas reflexiones para concretar los límites dentro de los cuales estas técnicas transaccionales resultan aceptables, o mejor, para establecer el específico régimen jurídico que les resulte aplicable, pero este es un camino que, como advirtió García de Enterría, será forzoso recorrer en los próximos años. En definitiva, estamos en presencia de un conjunto de instituciones que han de cumplir en el futuro un papel de relevancia en el desarrollo del Derecho tributario. Un Derecho tributario de *masas* que debe continuar siendo construido en las condiciones específicas de la compleja realidad económica y social de los supuestos de hecho sobre los que necesita operar.