

UNIVERSIDAD DE GRANADA
Departamento de Derecho Financiero y Tributario

TESIS DOCTORAL

**LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS
POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN**

María Bertrán Girón

Director: D. Ernesto Eserverri Martínez

Curso Académico 2005/2006

ÍNDICE

IDEAS PREVIAS 5

PRIMERA PARTE: LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN..... 17

CAPÍTULO I.- PRESENTACIÓN 19

**CAPÍTULO II.- ANTECEDENTES: APARICIÓN DE LAS BASES
DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL**

DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS 23

- 1. Punto de partida: La organización tributaria a principios del s.XX.
El principio de especialización 23**
- 2. La asunción de competencias liquidadoras
por la Inspección de los Tributos 30**
- 3. La aparición de las autoliquidaciones y los avances en la informática:
La revolución del sistema tributario 63**
- 4. El concepto de Gestión: Las diferentes posturas doctrinales 74**

**CAPÍTULO III.- LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA: LA LEY 25/1995,
DE 22 DE JULIO, DE REFORMA PARCIAL**

DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS PRECEDENTES 85

- 1. La progresiva asunción de competencias comprobadoras por parte
de los órganos de gestión. Su consolidación práctica por el Impuesto
sobre la Renta de las Personas Físicas. La generalización de las
liquidaciones provisionales «paralelas» 85**

2. **La reforma de la Ley General Tributaria por Ley 25/1995, de 22 de julio, y el reconocimiento de la facultad de comprobación abreviada de los órganos de gestión: Referencia a la liquidación provisional de oficio 125**
3. **La situación precedente a la actual Ley General Tributaria: Los análisis jurisprudenciales, las graves carencias del sistema en relación con los órganos de gestión y la necesidad de una nueva regulación en el marco de la aplicación de los tributos 166**

CAPÍTULO IV.- LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, 183

1. **La regulación de las competencias de los órganos de Gestión 183**
2. **Los órganos de Gestión en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria 207**
 - 2.1. *Organización* 209
 - 2.2. *Referencia al Plan de control tributario* 215
3. **Los órganos de Gestión en las Comunidades Autónomas y Entes Locales ... 224**
4. **Propuesta conceptual de los órganos de gestión 239**

SEGUNDA PARTE: LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN 245

CAPÍTULO V.- PRESENTACIÓN 247

CAPÍTULO VI.- LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA ACTIVIDAD DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN253

CAPÍTULO VII.- DISPOSICIONES COMUNES

A LOS PROCEDIMIENTOS	275
1. El carácter especial de los procedimientos tributarios.	
Breve referencia a la Disposición Adicional Quinta	275
2. Documentación e instrumentos jurídicos de gestión.	
Especial referencia a la liquidación tributaria	281
3. Los procedimientos tributarios de gestión. Sus fases: Iniciación, desarrollo y terminación. El silencio administrativo y la caducidad en el ordenamiento tributario	336
4. Formas de notificación	402

CAPÍTULO VIII.- LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

REGULADOS POR LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	415
1. Presentación	415
2. Clasificación	420
3. La posible interrelación de los procedimientos	425
4. El procedimiento de devolución	429
4.1. <i>Concepto y características</i>	429
4.2. <i>Régimen jurídico</i>	434
4.3. <i>Distinción con otras figuras tributarias afines</i>	445
4.3.1. <i>La devolución de ingresos indebidos</i>	446
4.3.2. <i>El procedimiento de ejecución de devoluciones</i>	447
4.3.3. <i>Los procedimientos de rectificación que incluyan la solicitud de devolución</i>	449
5. El procedimiento iniciado mediante declaración	451
5.1. <i>Concepto y características</i>	451
5.2. <i>Régimen jurídico</i>	455
6. El procedimiento de verificación de datos	470
6.1. <i>Antecedentes, concepto y características</i>	470
6.2. <i>Supuestos de aplicación</i>	477
6.3. <i>Régimen jurídico. Los peculiares efectos derivados de las distintas</i>	

<i>formas de terminación</i>	481
7. El procedimiento de comprobación limitada	497
7.1. <i>Antecedentes, concepto y características</i>	497
7.2. <i>Órganos competentes para su desarrollo</i>	512
7.3. <i>Régimen Jurídico</i>	516
7.4. <i>Los límites entre el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector. Las funciones de comprobación e investigación</i> ...	535
8. El procedimiento de comprobación de valores	542
8.1. <i>Antecedentes, concepto y naturaleza. Su dudosa calificación como auténtico procedimiento de comprobación</i>	542
8.2. <i>Régimen jurídico</i>	555
8.3. <i>La tasación parcial contradictoria</i>	564
<u>CAPÍTULO IX.- OTROS PROCEDIMIENTOS REALIZADOS</u>	
POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN	573
1. Otros procedimientos regulados en la Ley General Tributaria	574
1.1. <i>Los procedimientos especiales. Su posible aplicación por los órganos de gestión</i>	574
1.2. <i>El procedimiento sancionador por los órganos de gestión. Breve referencia</i>	578
2. La remisión a otros procedimientos del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria. Su futura regulación reglamentaria	590
CONCLUSIONES	619
BIBLIOGRAFÍA	643

IDEAS PREVIAS

Los órganos de Gestión de la Administración Tributaria han sido, hasta la actual regulación por la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 diciembre (en adelante LGT), unos entes importantes, pero desconocidos, numerosos, pero enigmáticos en cuanto a su forma de regirse y funcionar. En efecto, si analizamos la Ley 230/1963, General Tributaria de 28 de diciembre, que ha estado en vigor hasta el 1 de julio de 2004 (en adelante ALGT), nada nos hace pensar la existencia de los mismos, ni de su trabajo, ni mucho menos de sus competencias. Tan sólo una lectura negativa de la misma nos conduce a pensar que no todo es Inspección, sino que dentro de la Administración Tributaria existen unos órganos, quizá en esos momentos “a la sombra de Inspección”, a los que se refiere la ALGT, según consolidada doctrina y jurisprudencia, que compartimos, como Administración, verbigracia el artículo 123 de la ALGT. En efecto, existen unas ciertas competencias que no corresponden a Inspección ya que su Reglamento no las recoge como tales que son de los citados órganos e incluso encontramos a lo largo del texto de la ALGT ciertas referencias al término gestión, si bien no son pocas las opiniones acerca del significado del citado término, como bien se explica en esta tesis doctoral.

De hecho, así como, siguiendo los mandatos del artículo 91 ALGT, existían los Reglamentos reguladores de Inspección y Recaudación, en los cuarenta años de vigencia de la Ley nunca se aprobó un Reglamento de gestión que aclarara numerosas cuestiones controvertidas, a pesar del incasable reclamo del mismo por parte de la doctrina. En los últimos tiempos de la Ley estos órganos eran fundamentales en el Control Tributario por parte de la Administración Tributaria, que proporcionaban tanto cuantiosos como

numerosos ingresos al Estado, que se venían rigiendo, por sus órdenes internas, por la jurisprudencia y gracias a los avances tecnológicos producidos en esos años, como explicaré a continuación. Quizá esta forma de actuar podría admitirse como válida pero no tanto cuando su competencia y ámbito de actuación se encontraba en entredicho, debido a las delimitaciones más que confusas de ALGT y a las aportaciones conceptuales realizadas por jurisprudencia y doctrina. Y nos le faltaba razón, ya que la asunción gradual de competencias en numerosos ámbitos por parte de estos órganos, así como la falta de regulación sobre los mismos por parte de una ley que se quedó más que obsoleta, hizo que las actuaciones de éstos resultaran más que controvertidas en muchísimas ocasiones. Sobre todo, si tenemos en cuenta que se llegan a asumir auténticas funciones comprobadoras cuyo contenido podía identificarse con las labores de Inspección en algunos casos, pero, sin embargo, tanto su manera de llevarse a cabo, como los efectos que producían eran radicalmente distintos. Nos referimos a las garantías que el contribuyente tenía en un procedimiento reglado como el de Inspección frente a las que no se encontraban reguladas por la normativa tributaria específicamente sino que nos obligaban a acudir a la LRJAP y PAC. De la misma forma, los efectos eran radicalmente distintos en función de que la comprobación fuera realizada por uno u otro órgano. Así los órganos de gestión dictaban liquidaciones provisionales de oficio, “en principio”, libremente modificables por parte de la Inspección en un momento posterior, por tanto carentes de efectos preclusivos propios de las liquidaciones dictadas definitivas que únicamente podían ser dictadas por los órganos de Inspección.

Quizá nos pueda parecer raro que existan unos órganos cuya función no fuera clara y más en el momento de la publicación de esta ley allá por el año 1963. En efecto, en el momento de la aprobación de la ley, estos órganos eran básicamente oficinas liquidadoras. Es decir, el contribuyente presentaba a la Administración Tributaria su declaración y estos órganos se encargaban de

analizar la situación y girar la liquidación al sujeto pasivo. La división era clara Gestión liquidaba e Inspección comprobaba. Poco a poco ambas competencias se van mezclando. Como afirmaba la doctrina“La atribución de funciones de comprobación a las oficinas gestoras viene a ser el contrapunto de la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos. Así, ni sólo las oficinas gestoras liquidan, ni sólo los órganos gestores comprueban. Se ha entreverado la tradicional división de funciones, en virtud de la cual las oficinas gestoras liquidaban y los órganos de Inspección comprobaban”.

Ciertamente, la causas de este “entreverado” no solo se encuentran en esta ruptura sino que, por supuesto, hemos de atender a las circunstancias del momento; aparece en la gestión de los tributos la figura de la autoliquidación en los principales impuestos, a partir de este momento, el contribuyente va a realizar las tareas propias de liquidación personalmente a través de un programa informático, y el resultado de las mismas será presentado en la correspondiente oficina de la Administración Tributaria junto con el ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación. Un simple análisis de la cuestión nos llevaría a preguntarnos por la labor de los órganos de gestión- liquidadores. Esta figura de la autoliquidación no sería posible, obviamente, sin el avance de las nuevas tecnologías. Efectivamente, son estas las que provocan un cambio en el concepto organizativo, funcional y de trabajo de la Administración Tributaria que, sin embargo, no tiene reflejo en la regulación normativa. Tan sólo existe una reforma por la Ley 25/1995, que resulta ser tardía, impropia, inadecuada, confusa y que incluso, podríamos afirmar, aumenta los problemas existentes debido a su total falta de claridad. Lo que el legislador ya se había atrevido a regular en las leyes sectoriales de cada tributo, por ejemplo en la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LIRPF), no lo recoge en la reforma de la ALGT. Se trata, en efecto, de la asunción de ciertas competencias comprobadoras por parte de los órganos de gestión.

En efecto, gracias a la tecnología informática y a los requerimientos de información masivos que realiza la Administración Tributaria, concretamente los órganos de gestión, llega un momento que el simple cruce de los datos declarados por el contribuyente en la autoliquidación con aquellos en poder de la Administración produce que se manifiesten las discrepancias existentes. ¿quién se encarga de estos cruces en masa? Los órganos de gestión, los cuales con esa labor de cotejo comienzan a dictar liquidaciones provisionales de oficio, recogida por la Ley 25/1995 de reforma de LGT en su artículo 123, donde sin más motivación que un asterisco donde no coinciden los datos, se le comunica al contribuyente que su autoliquidación no es correcta desde el punto de vista de la Administración y que se liquida de nuevo la deuda tributaria en función de los datos de los que goza la propia Administración. A estas liquidaciones se les conoce como “liquidaciones paralelas”, sobre las cuales ni la doctrina ni la jurisprudencia han quedado impasibles. Así CAZORLA PRIETO define a las mismas e la siguiente forma “La llamada liquidación paralela es el fruto de una operación mecánico-informática; implica la actuación de un instrumento informático que opera con arreglo a un programa preestablecido y a los datos que se le suministran del supuesto particular en cuestión, actuación que culmina en el documento que tan desacertadamente desde un punto de vista de corrección jurídica se ha denominado paralela. Esta no es el fruto de una declaración de voluntad; lo es de una actuación mecánico-informática que se desencadena de la forma adecuada.

Carente de este presupuesto, no se puede hablar, si una metodología jurídica aquilatada se quiere aplicar, de que las llamadas liquidaciones paralelas formen parte integrante del procedimiento de gestión tributaria”.

De este modo, el contribuyente encuentra que la Administración le ha girado una liquidación en base a unos datos que obran en su poder y que la misma despliega sus efectos como acto administrativo que es. Como sigue

comentando CAZORLA PRIETO “La búsqueda y el logro del principio de justicia tributaria puede verse afectado en su vertiente de equidad, como fruto de lo que se ha llamado homogeneización artificial de la gestión tributaria. En efecto, el propósito equitativo requiere un margen de apreciación en el liquidador que le permita atender a las circunstancias del caso concreto. Un entendimiento rígido, inflexible y hasta erróneamente vinculante de la llamada liquidación paralela y del programa informático del que trae causa, puede conducir al resultado inaceptable al que se aludía”. Ciertamente estas liquidaciones, por lo general, carentes de motivación y cuyo fin era realizar controles en masa no se encontraban justificadas ni desde el punto de vista jurídico, así resultaría de la aplicación supletoria de la LRJAP-PAC que exige la motivación de los actos administrativos, ni desde el punto de vista de la jurisprudencia. Así proclamaba el nuestro Tribunal Supremo en relación a las mismas lo siguiente: “Hay una evidente desproporción entre la complejidad de las declaraciones que el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas está obligado a cumplimentar, y la sencillez con la que la Administración pretende practicar las que denomina «liquidaciones paralelas» que practica en caso de disconformidad con los datos declarados por los sujetos pasivos, de lo que es buen ejemplo la que motiva el presente recurso, desigualdad que carece de soporte legal o reglamentario: el art. 160 del Reglamento del Impuesto, de 3-8-1981 (RCL 1981\2532, 2931; RCL 1982\29 y ApNDL 7171) autoriza, en efecto, al órgano competente para recibir esta clase de declaraciones, para girar una «liquidación provisional» a la vista de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos y de los datos consignados en ellas, liquidación provisional que supone una disconformidad de la Administración con los datos declarados por el sujeto pasivo, conforme a cuyos datos se practicó la autoliquidación y el ingreso a cuenta de la cantidad resultante de la declaración, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 36.2 de la Ley 8-9-1978 (RCL 1978\1936 y ApNDL 7157) (que era la aplicable al caso debatido). Es evidente que esa disconformidad es

posible y la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) así lo reconoce al decir en su art. 121 que la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones. Pero al mismo tiempo que la Ley faculta a la Administración para definir su derecho, dispone en el propio art. 121 que «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**» lo que hallándonos ante una denominada «liquidación», sea ésta paralela o provisional, no es sino una aplicación de lo dispuesto en el art. 124 de la Ley General Tributaria, según el cual las liquidaciones tributarias deberán ser notificadas a los sujetos pasivos con expresión «de los elementos esenciales de aquéllas».

(...) La mera contemplación de la hoja mecanizada en la que se contiene la «liquidación paralela provisional» que motiva el presente recurso pone de manifiesto que en ella no se cumplen los requisitos que exigen los artículos transcritos. La liquidación podrá ser tal para un técnico en materia fiscal que al mismo tiempo lo sea en informática, pero no lo es para un declarante lego en ambas materias a quien se impone la obligación de realizar complejas operaciones, cada año distintas y más complejas, determinantes de mayor empleo de tiempo en realizarlas o en mayor empleo de dinero si contrata los servicios ajenos para cumplimentar tal declaración, pero a cuyo ciudadano no se puede obligar, de ninguna manera a interpretar lo que unos técnicos en derecho tributario reflejan en una hoja mecanizada, que requiere unos conocimientos informáticos específicos. Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido, y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, así como girar otra liquidación provisional de acuerdo con sus datos de hecho o criterios jurídicos, igualmente debe de protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos

adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige, lo que no se cumple, en absoluto, mediante la técnica de la denominada «liquidación paralela» carente de todo soporte legal o reglamentario, en la que se omiten los hechos y los elementos que la motivan, pese a lo cual se indica que contra ella proceden unos recursos administrativos que difícilmente podrán ser motivados en hechos y en derecho, lo que produce una evidente indefensión del ciudadano. Tampoco era aprobado por la gran mayoría de la doctrina. De se estimaba que “La indefensión ante la que se sitúa el contribuyente no es difícil de adivinar. Su derecho, manifestación fundamental del principio de justicia tributaria, a que se lleve a cabo una apreciación singular y personalizada de su renta, camino indicado para determinación de la capacidad económica, se vería seriamente dañado por la paralelización”.

Así las cosas se exige que las liquidaciones paralelas vengan correctamente motivadas y se notifiquen con adecuación a derecho al contribuyente. Se va admitiendo estas competencias gestoras, e incluso se van aumentando permitiendo a los órganos de gestión realizar “comprobaciones abreviadas”, artículo 123.2 ALGT, que conlleven no sólo el simple cotejo sino también la petición de cierta información, siempre y cuando *<en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.*

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.>. Este tipo de actuaciones presentan numerosos problemas, como ya veremos a lo largo de la tesis doctoral, pero desde nuestro punto de vista, hay dos de suma importancia: los órganos de gestión asumen estas competencias sin que hay más reflejo normativo que la

modificación operada por la Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria («B.O.E.» 22 julio), es decir, sigue sin existir un Reglamento de Gestión que delimite las citadas competencias y facultades. Y, por otro lado, estas liquidaciones provisional deviene firmes surtiendo plenos efectos pero al ser, como su nombre indica “provisionales”, son, o al menos eso entiende la Administración durante un periodo laxo de tiempo, libremente modificables por los órganos de Inspección, teniendo como consecuencia la falta de observancia absoluta del principio de seguridad jurídica y de no actuar contra sus propios actos. Ello fue denunciado por la doctrina en numerosas ocasiones “Existe una doble alternativa básica, no solucionada expresamente por la normativa actual: que los hechos relevantes para la liquidación del tributo comprobados por el órgano de gestión no puedan ser nuevamente objeto de comprobación ulterior, aunque fuera con despliegue de otros medios y facultades distintos a los que están a disposición del órgano gestor; o que dichos hechos sí pudieran ser ulteriormente comprobados por la Inspección, pero sólo con unos medios y facultades diferentes a los que pudo haber empleado el órgano gestor”.

Como se ha dicho “En concreto, la redacción que se hizo del artículo 123 representaba la culminación normativa de un proceso evolutivo en el esquema de aplicación de los tributos en el que habían influido, entre otros factores, la adquisición de competencias liquidadoras por parte de los órganos gestores y la aparición de regulaciones sectoriales de la figura de la liquidación provisional que resultaba necesario generalizar mediante una norma con clara vocación de universalidad como es la propia Ley General Tributaria. Así, el artículo 123 abrió la posibilidad de existencia de liquidaciones provisionales dictadas por la Administración tributaria con posterioridad a la realización de determinadas actuaciones de comprobación; y de otra parte, en relación con la delimitación del alcance y contenido de dichas actuaciones de comprobación.”

En estas circunstancias comienza a gestarse una Nueva Ley General Tributaria que se hacía necesaria. La normativa de 1963 y sus posteriores reformas ya no reflejaban la realidad tributaria en nuestro país y se hacía necesario un nuevo texto. Así el informe 2001 para la elaboración de la misma contemplaba la necesidad de concebir en ella el nuevo sistema de gestión “en masa”, además de el tradicional de declaración. Igualmente aconsejaba prestar atención, dentro de la gestión tributaria, a las facultades y actuaciones que deben desplegarse dentro de estos procedimientos, incardinando todas aquellas actuaciones que son distintas de la principal, pero de gran importancia dirigidas a facilitar, garantizar o asegurar la adecuada aplicación de los tributos. En conexión con ello también se reclamaba la regulación básica de las devoluciones tributarias, de las obligaciones generales de carácter general o del reconocimiento del derecho a obtener beneficios de carácter rogado.

En consecuencia se aprueba la Ley del 13 de diciembre 2003, General Tributaria. Una ley más didáctica, mejor estructurada y que, por fin, contempla a los órganos de gestión como tales. Aunque si bien no nos queda claro como veremos en nuestra tesis que la misma esté haciendo una separación clara por órganos, quizá estemos ante una mera atribución de funciones. Sobre esto, profundizaremos.

Pero lo realmente importante, a nuestro juicio, no es que el art.117 recoja la existencia y funciones atribuidas a éstos órganos, que también, sino la regulación de los procedimientos tributarios que hace la misma. La LGT de 2003 viene a confirmar las competencias comprobadoras de los órganos de gestión, reglando los procedimientos donde pueden ser utilizadas y los límites de las mismas, aunque, en algunas ocasiones no queden del todo claros. Aparecen por fin el procedimiento de verificación de datos que, con matices, como veremos a lo largo de la tesis doctoral, viene a identificarse con la labor de cotejo que se

efectuaba en las antiguas “liquidaciones paralelas” y el procedimiento de comprobación limitada, calificado por algunos autores como una “miniinspección”, que viene a consagrar muchas de las actuaciones ya si de comprobación y no de mero cotejo que venía realizando los órganos de gestión., asemejándose de esta forma también a otros sistemas fiscales europeos.

Consideramos que la regulación de ambos procedimientos ha sido uno de los logros más importantes de esta nueva Ley, aunque no compartamos en cierta manera, la forma de regularlo, sobre todo en relación a la duplicidad de órganos que puedan realizar un procedimiento. Sin embargo, si hay algo que consideramos de suma importancia es el reconocimiento de efectos preclusivos a la liquidación provisional de oficio consecuencia de una comprobación abreviada, aunque el legislador haya perdido la oportunidad de llamarla liquidación parcialmente definitiva; denominación que nos parece más acorde con la realidad y haya limitado débilmente las líneas entre las liquidaciones que producen los citados efectos y las que no.

Igualmente la NLGT ha venido a dar respuesta a cuestiones que necesitaban de una vez por todas una clara respuesta; La terminación de los procedimientos y su necesaria resolución o terminación por caducidad, aunque en algunos casos la regulación en esta materia no nos parezca la más adecuada; Por fin recoge la Ley la figura de la autoliquidación, aspecto tan reclamado por la doctrina así como otros documentos comunes de la relación diaria administrado-Administración; Igualmente abandona la terminología confusa de la ALGT centrándose en llamar a aquello que se entendió por el “concepto amplio de gestión” aplicación de los tributos y reservándose el término Gestión propiamente dicho para los órganos encargados de ello. En general consideramos un avance su regulación, aunque como ha denunciado la doctrina “es cierto que ha unificado en una sola norma los dictados de la LGT 1963 y de la LDGC de

1998, pero hay, por el contrario demasiadas reincidencias respecto a lo dicho en la Ley RJPAC que, según parece, resultan difíciles de abandonar por el legislador tributario, que siempre encuentra alguna especialidad, o quizás porque se conduzca como un lastre histórico que le hace volver a recoger en una Ley con apellido tributario, lo ya dicho en una previa administrativa. Ilustraciones de ello las encontramos sobre todo en relación con determinados principios y regulaciones generales de los procedimientos, que se han ido reflejando en el texto”. Por otro lado se ha tachado a Ley de excesivamente reglamentista y no todo lo buena que caía de esperar, autores como FERNÁNDEZ JUNQUERA consideran que “En todo caso, hubiera sido preferible fijar solamente las normas reguladoras del procedimiento general de gestión y dejar para un futuro Reglamento los procedimientos específicos, en lugar de recogerlos en la Ley, siempre a salvo de los que disponga la Ley propia de cada tributo, El panorama más amplio, la visión más alejada, nos ofrece una Ley, al menos una regulación general de los procedimientos, asistemática, demasiado extensas, reiterativa y plagada de remisiones internas y externas, que la convierten en una Ley de lectura difícil y farragosa. Las leyes que nacen con idea de continuidad en el tiempo y voluntad codificadora como ésta, deberían ser concisas, precisas y claras, atributos que sí tenía la Ley derogada”.

A lo largo del desarrollo de esta tesis doctoral nos dedicaremos a demostrar en que partes consideramos adecuada la regulación, en cuales “farragosa”, en cuales inapropiada, e, incluso que se ha quedado sin regular o regulado erróneamente. A esta labor dedicamos las próximas páginas.

Toda esta investigación se materializa en la siguiente estructura: La tesis doctoral se divide en tres bloques o partes. La primera parte se dedica a los órganos de Gestión propiamente dichos. Para ello se analizan los antecedentes, así como la evolución legislativa que les ha acompañado hasta la actual LGT.

Posteriormente pero incluido también en esta primera parte se realiza un análisis acerca de la configuración de los citados órganos en la LGT. En él se plantea la tradicional discusión acerca de si las atribuciones de los mismos son orgánicas o funcionales, se analizan los distintos órganos de gestión existentes en la estructura administrativa española, haciendo un análisis más detallado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) pero sin dejar de lado a los órganos de las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, concluyendo con una propuesta conceptual acerca de los citados órganos.

En la segunda parte se trata la que, a nuestro juicio, es la materia fundamental de nuestra tesis por la importancia práctica que conlleva: Los procedimientos de aplicación de los tributos. En este bloque se comienza analizando los principios inspiradores de la actividad de los Órganos de Gestión así como las disposiciones comunes a todos los procedimientos, para posteriormente, pasar al estudio pormenorizado de cada uno de los procedimientos; el de devolución, el iniciado mediante declaración, el de comprobación de valores, el de verificación de datos, el de comprobación limitada y otros procedimientos calificados como “menores” por su entidad más limitada en relación con los citados primeramente. En este estudio se plantea su inicio, su tramitación y su resolución y efectos provocados por la misma.

Por último, se exponen las conclusiones de nuestra investigación. En este apartado de suma importancia pondremos de manifiesto las principales consecuencias del trabajo realizado.

PRIMERA PARTE: LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

CAPÍTULO I.- PRESENTACIÓN

En esta primera parte de nuestro trabajo pretendemos dar una visión histórica del “procedimiento de aplicación de los tributos”, según ha sido denominado por Ley, 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹, en general, y sobre la pausada pero continua asunción de competencias comprobadoras por los órganos de gestión. Para ello analizaremos el sistema regido por el principio de especialización existente a principios de siglo XX quebrado, inicialmente, por la asunción de competencias liquidadoras por los órganos de inspección hasta la configuración confusa, deficientemente regulada y dudosamente ajustada a la legalidad de los órganos de gestión existente antes de la promulgación de LGT. Es esencial partir de comienzos del s.XX para poder comprender la configuración actual de estos órganos. Ciertamente lo que son hoy los órganos de gestión no nace de la nada si no que, como la mayoría de las figuras y órganos relacionados con la aplicación del derecho, son el resultado de una evolución.

Por ello, las razones que nos han llevado a organizar esta primera parte son, básicamente, cronológicas. Se puede afirmar que la sociedad y el sistema suelen evolucionar a una velocidad superior de lo que lo hacen las reformas legislativas; por ello, creemos que cuando se produce un determinado cambio, al tiempo, el mismo es recogido por la normativa que se entiende afectada para así adaptarse a la realidad del momento. Ciertamente, la evolución de los órganos de gestión no puede decirse que pueda dividirse en departamentos totalmente estancos, sino más bien todo lo contrario, ya que si algo caracteriza a la misma,

¹ En adelante LGT.

es el carácter de continuidad en su pausada configuración a lo largo de los años. Ahora bien, es necesario para su estudio acoger unos criterios que nos puedan ayudar en la comprensión de esta evolución, y, por ello, entre la diversas propuestas por la doctrina para clasificar esta evolución por etapas², hemos considerado la más congruente aquella que atiende a la división en periodos en función de las reformas de la LGT más sustanciales. Por las razones esgrimidas hemos dividido esta primera parte en los siguientes capítulos: el primer capítulo de “Antecedentes”, que se corresponde con la época que va desde 1900 a 1986; el segundo capítulo acerca de “la evolución legislativa: la Ley 25/1995, de, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y sus precedentes” comprende el periodo entre 1988 y 2003; y, por ultimo, el tercer capítulo titulado “La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, analiza la actualidad.

En el primer capítulo, como su nombre indica, se analizan los antecedentes a la configuración, no sin líneas más que confusas, de los órganos de gestión como algo más que meras oficinas liquidadoras. En este análisis, estudiaremos el sistema tributario español a principios del s. XX regido, básicamente, por el principio de especialización y estructurado, generalmente, en cuatro fases; Iniciación, liquidación provisional, comprobación, y liquidación definitiva, no estando presentes en todos los casos las cuatro fases sino que en algunas ocasiones sólo se producían las dos primeras, y, sin perjuicio, de la posterior recaudación. El segundo epígrafe lo dedicaremos al estudio de “la

² A modo de ejemplo ANDRÉS AUCEJO realiza la siguiente división que consideramos adecuada y la cuál nos ha servido como base para la nuestra. Estructura esta evolución en las cuatro etapas siguientes:

- 1900 a 1926: Periodo en el que rige principio de especialización.
- 1926 a 1976: Inspección comienza a asumir competencias liquidadoras.
- 1977 a 1995: Gestión comienza a asumir competencias comprobadoras.
- 1995 a la actualidad. Confirmación de las competencias comprobadoras de los órganos de gestión.

ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”. R.T.T num. 32, 1996. Págs. 21 y ss.

asunción de competencias liquidadoras por la inspección de los tributos”. Para ello se analizará la normativa que recoge dicha competencia recogiendo su significado y alcance. El tercer epígrafe describe una situación que discurre paralela a las dos anteriores; el aumento del número de contribuyentes, junto con la aparición de las nuevas tecnologías y la autoliquidación. Durante este período analizado en los tres epígrafes conviven estudios doctrinales acerca del contenido y alcance del término gestión ya que la normativa vigente no lo establecía de una forma clara, o, dicho de otro modo, permitía acoger varios conceptos para una misma acepción. Por ello, en el cuarto epígrafe, presentaremos las distintas acepciones acogidas por la doctrina; a saber, el concepto amplio, estricto y restringido, y analizaremos sus bases normativas y consecuencias jurídicas.

El segundo capítulo se titula “la evolución legislativa: la Ley 25/1995, de, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y sus precedentes”. El estudio pormenorizado de esta ley no resulta casual, esta reforma es de suma importancia dentro de nuestro estudio debido a que es la que de una manera, a nuestro juicio, ambigua, poco clara e insuficiente, recoge unas competencias comprobadoras de los órganos de gestión que se venían practicando en materia del Impuesto sobre la Renta. Este capítulo está estructurado en tres epígrafes; El primero de ellos se dedica a esa regulación sectorial, realizada básicamente por la Ley del Impuesto sobre la Renta³, de las citadas competencias que pone de manifiesto, sin duda, las llamadas “Liquidaciones Paralelas”. El segundo epígrafe se dedica al análisis exhaustivo de esta reforma de 1995 y, sobre todo, de sus consecuencias. En él expondremos las diferentes teorías expuestas por la doctrina en relación con el significado de esta modificación de la LGT así como las carencias y deficiencias de una Ley que llega tarde, y cuyo contenido es

³ En adelante LIRPF

incompleto e impreciso. Por último, se pone de manifiesto, en el epígrafe tercero, la situación inmediatamente anterior a la reforma de la LGT. En los años precedentes a esta reforma se pone de manifiesto la necesidad de un cambio en la regulación y configuración de los órganos de gestión, o más que un cambio, se hace necesaria su regulación de éstos, debido a las grandes lagunas existentes sobre la materia⁴.

Seguidamente, en el tercer capítulo, se presentará la regulación actual en relación con los órganos de gestión por la LGT en el capítulo tercero titulado “La Ley 58/2003, e 17 de diciembre, General Tributaria”. Se estudiarán la competencias y funciones de estos órganos para, posteriormente, analizar la organización actual de los mismos en las distintas Administraciones existentes en España en la actualidad, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁵, la organización de estos órganos dentro de la Administraciones Autonómicas y por último, dentro de los Entes Locales. Por último y como cláusula de cierre a este capítulo, y a la parte en general se realiza una propuesta conceptual sobre los mismos.

⁴ Piénsese se que sigue sin aprobarse un Reglamento de Gestión, a pesar de las incansables reclamaciones por parte de la doctrina; que la regulación existente no responde en nada a la realidad, y que es la jurisprudencia y la doctrina administrativa la que se está encargando de perfilar las competencias de estos órganos debido a las ausencias de la regulación, destacando, sobre el particular, como veremos, la confirmación del aumento de competencias comprobadoras que supone la Resolución para unificación de doctrina del Tribunal Económico Central de 9 mayo de 2001 que permite requerir facturas si bien no examinarlas.

⁵ En adelante AEAT.

**CAPÍTULO II.- ANTECEDENTES:
APARICIÓN DE LAS BASES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL
DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

**1.- Punto de partida: La organización tributaria a principios del s.XX.
El principio de especialización.**

En las próximas líneas vamos a realizar un breve repaso sobre la situación existente en España a principios del s. XX. Se intentará poner de manifiesto como el sistema tributario de esta época era notoriamente distinto a lo que se va a empezar a regular unos pocos años después, concretamente a partir de 1927. En esta etapa inicial se desdibuja el inicio de la reforma del sistema de una manera muy incipiente. Nos encontramos con un sistema alejado del contribuyente, garantista y poco efectivo. Veámoslo.

En el año 1900 el sistema tributario estaba regido por el principio de especialización; cada tributo va funcionando independientemente siguiendo el que se ha calificado esquema “clásico”⁶ de liquidación de los tributos;

- Una primera fase de iniciación en la que, normalmente, el contribuyente presenta una serie de datos instando a la Administración para liquidar el tributo. En dicha declaración se reconoce la existencia del hecho imponible y se pone de manifiesto a la Administración.

⁶ PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Tirant lo Blanch, Valencia. 2000. Pág.35 o MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi. Pamplona. 1995. Pág. 64. Igualmente recoge este procedimiento calificándolo de “«normal» o «general» en nuestro Derecho Positivo prácticamente desde 1900” MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias” H.P.E 84/1983. Págs. 22 y ss.

- La segunda fase es la de liquidación provisional en ella la Administración realiza la liquidación correspondiente a los datos declarados por el contribuyente fijando el importe de la deuda tributaria y obteniendo así un ingreso por parte del contribuyente en el Tesoro Público de una forma rápida. En palabras de GOTA LOSADA “La función de liquidación consiste, por tanto, en la serie de actos contundentes a la determinación, concreción y valoración de los supuestos de hecho, a la calificación de la relación jurídica en que se encuentran determinadas personas respecto de ellos, a la fijación de la base, a la aplicación del tipo impositivo y el cálculo de la deuda impositiva”⁷. De la misma manera “el procedimiento de liquidación se percibe como una actividad de estructura simple y unitaria, que se resuelve en actos puramente internos hasta que se produce el único acto administrativo externo, en el que se manifiesta la voluntad de la Administración. Todos los que preceden a este último no serían, según esto, más que actos procedimentales o de trámite”⁸.

El resultado de estas actuaciones es la liquidación provisional, si bien con un contenido y alcance distinto al que ofrece en la actualidad, como muestra la doctrina la afirmar que “es consustancial con la naturaleza de la liquidación provisional, ser rectificable y rectificable en el propio procedimiento de gestión...”⁹. Concluimos con GOTA LOSADA que estos actos de liquidación provisionales tan frecuentes en la Hacienda Pública respondía a dos motivos

⁷ GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Vol. V., Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973. Pág. 262.

⁸ PALAO TABOADA, C “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”. En la obra BERLIRI, A: *Principios de Derecho Tributario*. Vol. III. Estudio preliminar: Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1974. Pág. 37.

⁹ PÉREZ DE AYALA, J.L. “El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación material”. *XV semana de estudios Financieros*. Mutualidad benéfica del cuerpo de inspectores técnicos fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1967. Pág. 205.

básicamente; Uno es el interés recaudatorio, tengamos en cuenta que con una mera declaración de hechos por el contribuyente la Administración genera una obligación de ingresar en el contribuyente, obviamente si tuviera que comprobar y verificar cada uno de los hechos declarados el proceso sería mucho más largo. Y el otro motivo sería, como recoge el citado autor, la insuficiencia de medios de prueba, sobre todo, cuando se aplican métodos objetivos¹⁰. Ello no quiere decir que compartamos la procedencia de la misma como ya denunció PÉREZ DE AYALA “siendo admisible la provisionalidad de la declaración y de la valoración (no de la existencia) de la obligación tributaria, repugna, en cambio, que una obligación declarada y valorada provisionalmente sea exigible”¹¹.

- La tercera fase es la de comprobación e investigación: Es esta fase es la Inspección de los tributos la que comprueba la realización del hecho imponible y su cuantificación. Ésta no siempre se realizaba; En ocasiones la liquidación provisional se convertían en definitivas cuando la Administración perdía su derecho de comprobar. Podemos afirmar que “La función comprobadora consiste en el poder o potestad que la Administración tiene de comprobar- es decir, de constatar, por un lado, su existencia; y, por otro, de calificarlos jurídicamente- los hechos determinantes de la aplicación de los tributos. Potestad que está vinculada al *deber* de hacerlo, en estricta observancia del Derecho tributario material y formal. Y que se ejercita a través de lo que podríamos llamar –aunque a veces sea difícil su

¹⁰ GOTA LOSADA, A. “Tratado...”, op. cit. Pág. 267.

¹¹ PÉREZ DE AYALA, J.L. “El procedimiento...”, op. cit. Pág. 204.

individualización desde el punto de vista de la regulación positiva- el *procedimiento de comprobación*”¹².

- La cuarta fase es la de la liquidación definitiva en la que ya los órganos de gestión fijan el importe basándose en las comprobaciones realizadas por inspección. Por tanto ya se dicta un acto administrativo cuyos efectos son preclusivos, es decir, se trata de una liquidación que no podrá ser modificado salvo por los procedimientos especiales de revisión.

Como ha quedado expuesto este sería el esquema clásico de principios del s.XX en las distintas figuras tributarias¹³. Si bien se trata de un sistema regido por el principio de especialización, cuya consecuencia es la división de funciones de una forma específica y singular atribuida cada órgano, y cuyas regulaciones normalmente se referían a la Administración Tributaria en general, así lo recoge ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA al comentar la regulación de la Ley de 20 de diciembre de 1932 que estableció la Contribución General sobre la Renta, al escribir que dicha ley “Se refirió¹⁴ invariablemente a la «Administración» como comprensiva de las Oficinas liquidadoras y de la Inspección del impuesto, lo cual no deja de constituir un acierto, pues las leyes deben referirse a las relaciones entre los sujetos pasivos y la Hacienda Pública , ya que esta última se encuentra sometida a los cambios que imponen los métodos; la racionalidad, la

¹² SÁNCHEZ SERRANO, L “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”. R.E.D.F 3/1974. Pág. 581.

¹³ A título de ejemplo así lo contempla la Ley de la Contribución de Utilidades de la riqueza de 1922, o posteriormente la Ley de 20 de diciembre de 1932 que estableció la Contribución General sobre la Renta.

¹⁴ Esta hablando del a Ley 20 de diciembre de 1932, pero veo aplicable la idea de Administración que luego recoge la LGT del 63.

mecanización, la eficacia en suma”¹⁵. Y esta será la línea que acogerá la LGT de 1963 y sus modificaciones no sin provocar ciertas confusiones y problemas no sólo porque se refiera a Administración Tributaria sino por la falta de regulación específica por parte de un reglamento de las competencias de gestión. Compartimos con el autor que cuando el contribuyente se relaciona con el fisco lo hace con la Administración Tributaria, sin importarle que el apellido sea gestión o inspección pero la confusa asignación de competencias, unida a la falta de regulación provocará numerosos problemas muchos de ellos de no fácil solución. Sobre este particular se profundizará en el próximo capítulo. Como continuaba diciendo este autor tras esta LGT¹⁶ “... aunque hoy se mantiene la distinción o independencia entre unos y otros organismos, no se respeta la competencia de las Oficinas liquidadoras, ni tampoco se declara abiertamente que la Oficina liquidadora es auxiliar o de trámites respecto de la correlativa Inspección del tributo”¹⁷.

Volviendo a la estructura clásica existente en el período de nuestro análisis podemos definir al mismo como un procedimiento singular, alejado del contribuyente, y que resultará poco operativo en cuanto aumente el número de obligados para con la Administración tributaria. Así recoge MARTÍN DELGADO, que para la concreción del mismo “...la administración experimenta un proceso de especialización orgánica con la creación de órganos y cuerpos de funcionarios encargados de funciones específicamente tributarias. Así, junto a estos órganos gestores, se hace preciso crear un cuerpo especial encargado de la comprobación de los hechos imposables y de la investigación de aquellos no declarados por los contribuyentes. Y estas funciones, basadas en la práctica

¹⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La Inspección de los tributos: una evolución significativa”. R.E.D.F 4/1974. Pág. 771.

¹⁶ Nótese que el texto relata la situación en 1974.

¹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La Inspección...”, op. cit. Pág. 774.

defraudadora de los contribuyentes, van a experimentar un proceso de expansión cuantitativa y cualitativa, lo que ocasiona un ensanchamiento de la competencia de los órganos inspectores frente a los órganos gestores”¹⁸. Ensanchamiento que, como veremos, llegará en 1927 con la Real Orden de 23 de diciembre del citado año por la que se creará “las actas con invitación” que concederán ciertas competencias liquidadoras a los órganos de Inspección. Pero, sin adelantar acontecimientos, y siguiendo al citado autor podemos concluir que en esta época “la inspección se concibe como una «policía tributaria» especializada en la investigación de los hechos imposables, pero sin ulteriores funciones en el proceso de aplicación de los tributos. Las tareas de calificación jurídica y de liquidación se atribuyen a otros órganos, pero –a mi juicio- más que por una razón de «especialización», por una razón de pretendida garantía e independencia del administrado”¹⁹. Esta afirmación se debe a la regulación que contiene el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 según el cuál “la actuación de la Inspección debía estar limitada a una actuación «exclusivamente investigadora» finalizando con el acta en la que constate el descubrimiento del a ocultación de riqueza. Todos los trámites posteriores como podían ser la calificación del acto, la liquidación, el recabar la conformidad del interesado, o el establecer las posibles sanciones, corrían a cargo de las oficinas gestoras, oficinas que por haber permanecido al margen de los hechos que debían juzgar, los podían afrontar la serenidad suficiente y así evitar el posible apasionamiento en el que podían caer aquellos que habían estado en relación directa con los hechos en cuestión. Por otra parte, la imagen que se quería dar del inspector era la de una especie de guía y educador más que de un perseguidor del contribuyente”²⁰. Compartamos o no

¹⁸ MARTÍN DELGADO, J. M “Los nuevos procedimientos tributarios...”, op.cit. Pág. 23.

¹⁹ MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 25.

²⁰ PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación y comprobación...*, op. cit. Pág. 79.

esta visión así lo establecía el citado Real Decreto²¹. Ello conllevó críticas como las de MARTÍN DELGADO que afirmaba: “Creo que de esta forma se mantiene un juicio muy pobre de los que deben ser las funciones de la Inspección, la cualificación personal y técnica de sus órganos y por el contraposición se maximalizan las funciones de la Administración gestora en sentido estricto”²².

Los cambios en el sistema comenzarán y se irá fraguando lo que la doctrina ha llamado una “revolución silente”²³ en la especialización orgánica establecida hasta entonces. Verdaderamente, “un modelo organizativo basado en dependencias especializadas en los distintos tributos o sectores impositivos produce una dispersión de las normas procedimentales”²⁴ Ciertamente, alrededor de 1900 la regulación y los medios de la Inspección eran muy básicos, es el establecimiento de la Contribución de Utilidades de la Riqueza de 22 de septiembre de 1922, y los tributos que comienzan a aparecer los que hacen necesaria una reformulación de los órganos de Inspección. Desaparecerán ya los Arrendatarios de Contribuciones figuras a través de las cuales se llevaba a cabo parte de la inspección tributaria. A partir de 1926 comenzará a configurarse la nueva “Inspección”, y ello significa que también supondrá la configuración de

²¹ Parece poco apropiado y riguroso que propio Preámbulo del citado Real Decreto suscriba los siguientes motivaciones como razón última de la existencia de Inspección; “ La pereza y la rutina, de un lado, y del otro, la mal entendida afición de ciertos contribuyentes a rehuir las cargas fiscales, olvidando que le florecimiento y prosperidad del Estado interesa igual a todos los ciudadanos, han hecho precisa la existencia de una función inspectora que sirva de estímulo y acicate a los organismos gestores de la hacienda, y persiga y descubra las ocultaciones maliciosas intentadas por el contribuyente, o lo guíe y eduque en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuando sólo la ignorancia y el desconocimiento sean culpables de la falta, y la buena fe del que haya incurrido en ella aparezca manifiesta” Preámbulo del Real Decreto de 30 de marzo de 1926, estableciendo las bases a que a de acomodarse la Inspección de los servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos.

²² MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 25.

²³ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J/PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación de las actuaciones inspectoras de regularización* .Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria. Navarra. Aranzadi. 2003.

²⁴ PALAO TABOADA, C “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General tributaria”. C. T num. 63. 1992. Pág. 100.

los órganos de gestión. La historia nos demuestra que éstos siempre han funcionado a expensas de los que no era Inspección, con independencia de que épocas, como en la que actualmente nos encontramos, su función sea importantísima, clave o fundamental.

2.- La asunción de competencias liquidadoras por la Inspección de los Tributos.

En este período comienzan a desdibujarse los contornos que nos llevarán a un sistema tributario moderno y, en cierta medida, ocurren acontecimientos que han sido la causa de la última reforma operada por Ley 58/2003. Afirmamos esto ya que, a pesar de que hubo una Ley en 1963, consideramos que ésta se aprobó ya siendo en cierto modo desfasada y además su falta de claridad, en los puntos objeto de nuestro estudio, quizá fue la causante de tanta problemática entorno a los órganos de gestión. A pesar de que la normativa existente ya recogía competencias de unos y otros órganos, la LGT de 1963 optó por no referirse a los órganos de gestión, en particular y sí a los de inspección. Es más cuando asignaba ciertas competencias se refería a la Inspección, en concreto, o a la Administración tributaria, provocando grandes confusiones en la doctrina y jurisprudencia, como se pondrá de manifiesto a lo largo de este trabajo.

El sistema va cambiando a una gran velocidad debido a su nueva concepción y, sobre todo, a las posibilidades que brindan las nuevas tecnologías²⁵, y las diversas leyes, que, de algún modo, no son capaces de reflejar este cambio. Podríamos destacar, siguiendo a MARTÍN DELGADO, la

²⁵ Este fenómeno se explica con mayor claridad y profundidad en el epígrafe siguiente.

producción de las siguientes causas de estos cambios durante el periodo objeto de nuestro estudio:

- La complejidad que adquiere el hecho imponible se escapa del control por parte de la Administración.
- La existencia de escasos medios personales y materiales.
- Las imperiosas necesidades recaudatorias.
- La consolidación de una mejor conciencia tributaria y por tanto existe un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Por último, el fracaso en la colaboración social de la forma concebida en 1954 y 1957²⁶.

Todo ello conlleva el nacimiento de un “nuevo sistema tributario”. En este epígrafe analizaremos las distintas disposiciones que nos llevan al mismo e iremos viendo progresivamente como se van produciendo estos cambios.

Ahora bien, antes de comenzar este estudio exhaustivo queremos matizar lo siguiente; en la época objeto de nuestro estudio dos grandes cambios se van a producir en sede de Inspección, básicamente. Efectivamente, serán estos órganos los que vayan asumiendo competencia que hasta el momento eran típicamente “gestoras” produciendo un cierto “vaciamiento”, si se me permite la expresión, en la actividad de los órganos gestores. Ello consolidará una situación que en un período posterior provocará el efecto contrario; la asunción de competencias típicamente inspectoras por parte de los órganos de gestión.

Si queremos buscar una aseveración que pueda resumir lo que a continuación se va exponer, es decir, este periodo que va desde 1927 hasta 1985 afirmamos “la asunción definitiva por la Inspección de los Tributos de las tareas

²⁶ Vid. MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 33.

liquidadoras fundamentales, quedando en manos de las oficinas liquidadoras tradicionales (Dependencias de Relaciones con los Contribuyentes, Abogacías del Estado, Aduanas) únicamente la práctica de ciertas liquidaciones que no derivan de una actividad inspectora ya iniciada (las previstas, por ejemplo, en el artículo 293 del Reglamento del Impuesto de Sociedades) o que se practican en Impuestos (sucesiones y Aduanas) cuya gestión sigue respondiendo básicamente al esquema tradicional. En los demás impuestos estatales, insistimos, los actos de liquidación que derivan de la comprobación emanan de la Dependencia de Inspección. La Dependencia de Inspección es también ahora la oficina liquidadora fundamental.

Puede decirse así que, en la generalidad de los casos, las normas que regulan los tributos estatales encomiendan al contribuyente la tarea de liquidar los tributos, reservando a la Administración la facultad de comprobar la actuación de los sujetos pasivos y de practicar, en su caso, las oportunas liquidaciones”²⁷.

Sin más dilaciones pasemos a analizar las distintas disposiciones que se van a ir promulgando en este periodo.

Si existe una normativa que tiene gran importancia y marca un hito en la historia de este sistema sin duda es el R.D de 23 de septiembre de 1927. Este Decreto significa la ruptura del sistema tradicional de liquidación de los tributos expuesto en el epígrafe anterior.²⁸ Ello se debe a la creación de las “actas de

²⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos”.R.E.D.F num. 37 .1983. Pág. 84.

²⁸ La mayoría de la doctrina sitúa este Real Decreto como el inicio de una nueva etapa en el sistema tributario y como un quebramiento del sistema tradicional. A modo de ejemplo citamos la siguiente: CHECA GONZÁLEZ, C., “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución”. R.I vol.II/1986. En el mismo sentido ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con..., op.cit; ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento

invitación”, por medio de las cuales, la Inspección en su labor de comprobar, a partir de éste Real Decreto, además puede también formular una propuesta de liquidación. Es por ello que se ha hablado de quebrantamiento del principio de especialización y del sistema clásico de liquidación ya que los órganos de la Inspección asumen competencias típicamente liquidadoras. Si bien la importancia de estas actas no lo sería tanto si no fuese porque significan el principio de un proceso que continuará hasta su confirmación por la normativa de rango legal.

Como indicábamos, éste es el inicio de una progresión en la asunción de estas competencias liquidadoras por Inspección. En efecto, la siguiente ley que se promulga en el tiempo, la Ley de 28 de marzo de 1941, confirma la existencia de las actas con invitación, ya que no sólo se siguen recogiendo sino que también se permite que las mismas reflejen bases impositivas y se crea el efecto de que una vez prestada la conformidad por el obligado no podría ser dichos hechos impugnados por éste, salvo reclamación económico administrativa debida a que las consecuencias asociadas a la conformidad por parte de la Administración no se derivasen de la misma. Posteriormente, la Orden Ministerial de 10 de abril de 1941, además de mantener los efectos del acta de invitación, crea otras dos nuevas figuras; el acta de rectificación la cual recoge una auténtica propuesta de liquidación por parte de la Inspección y el acta de ingreso a cuenta por la cual una vez liquidada la deuda por la Inspección el contribuyente la ingresa inmediatamente. En palabras de ARIAS VELASCO “En la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 encontramos otros dos hitos del avance de las fuerzas invasoras”²⁹. En la misma línea aparece también la Orden Ministerial de 18 de

de gestión tributaria. (Decreto de 24 de febrero de 1976)”. C T. num. 18/1976; FERREIRO LAPATZA, J.J., “Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”. R.E.D.F. num. 11 1976.

²⁹ ARIAS VELASCO, J., “Actas previas y actas definitivas...”, op.cit. Pág. 37.

diciembre de 1954 que es el reflejo y la permisión para que las actas de invitación recojan cada vez más calificaciones jurídicas³⁰.

Tras numerosas demandas en varios sentidos se promulga la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Esta Ley, a pesar de que , como hemos matizado, no regula de una manera decisiva y clara las competencias tanto de lo que eran las oficinas liquidadoras como de los órganos de Inspección, era una regulación necesaria y cuya importancia es de reseñar en todos los sentidos. Aparee así una regulación general para todos los tributos, con un marcado carácter didáctico, e inspiradora del nuevo sistema tributario que se estaba gestando. Sin duda, marca un hito en nuestro ordenamiento Respecto, a nuestro objeto de estudio, hemos de destacar que es una manifestación clara de la ruptura del principio de especialización que se venía produciendo debido a las novedades en el sistema y las deficiencias que producía. Es cierto que como afirma PALAO este “modelo organizativo basado en dependencias especializadas en los distintos tributos o sectores impositivos produce una dispersión de las normas procedimentales, mientras que el modo de concentración, al que ha tendido la Administración tributaria española en los últimos tiempos, impulsa hacia la unificación de las normas procedimentales, como efectivamente ha ocurrido”³¹. Ahora bien, el problema lo plantea precisamente la Ley General Tributaria que si bien mantiene esta línea de concentración, por otro lado, no regula con ninguna precisión que competencias o funciones corresponden a cada órgano provocando una cierta confusión en la

³⁰ Para profundizar sobre cada una de las disposiciones expuestas vid CHECA GONZÁLEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit. También realiza un estudio aunque menos detallado de toda la normativa ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y definitivas...”, op.cit.

³¹ PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 100.

actividad de la Administración. Esta regulación defectuosa la producen los términos utilizados en la misma³².

Centrándonos ya en la aprobación de esta Ley General Tributaria, como venimos manteniendo, no se especifica con absoluta claridad las competencias liquidadoras de los órganos de inspección pero, si que se admiten por la misma. Muestra de ello es el artículo 145.1 que al regular el contenido de las actas recoge, entre otros, “*la regularización que la inspección estime procedente de las situaciones tributarias*”, por tanto se ha venido considerando por la doctrina que este artículo es la muestra de que la LGT quiere admitir las citadas competencias. Así FERREIRO LAPATZA comenta sobre el particular “Tal ‘regularización’, no podía ser sino la incorporación a la misma acta, no ya de los datos o elementos que permitieran a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que avanza plenamente en la vía de extender el contenido de las actas- es decir, las funciones de los órganos de Inspección- hasta el acto mismo de liquidación”³³.

Ahora bien , la consagración de tales competencias la efectúa el Decreto 8 de julio de 1965 como sigue comentando el mismo FERREIRO LAPATZA el hecho de que los Órganos de Inspección incorporen la liquidación al acta “...ha quedado confirmado plenamente en el desarrollo a nivel reglamentario que ha

³² Como veremos, el legislador utiliza el término Administración para referirse a los órganos de Gestión, o utiliza el término Gestión con significados diversos. Ello produce una evidente “confusión” no sólo para la propia Administración sino también para el directamente afectado por la Ley, el contribuyente. Igualmente serán numerosos los reclamos por parte de la doctrina para que se promulgue una Nueva Ley o se reforme ésta. Sobre este tema entraremos en profundidad en el próximo capítulo. Entre otros, destaca el estudio realizado sobre esta cuestión e incluso la propuesta de regulación de LGT que hace PALAO TABOADA en “Temas para un debate...”, op.cit.

³³ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, op.cit. Pág. 413...Comparten esta opinión ANDRÉS AUCEJO “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 25 donde recoge también este comentario de Ferreiro, PÉREZ ARRAIZ, J *La liquidación...*, op. cit. Pág. 90, CHECA GONZÁLEZ, C, “La asunción de funciones...”, op. cit. Págs. 285-286, entre otros.

tenido este precepto³⁴ por obra del Decreto de 8 de julio de 1965”, como el mismo continúa afirmando “En la práctica-véase el resto del articulado del decreto- tal ‘regularización’ sólo excepcionalmente será modificada por los órganos de gestión...”³⁵.

Este Decreto viene a establecer un sistema por el cuál si el sujeto pasivo prestaba su conformidad la propuesta de liquidación era íntegramente confirmada y por tanto definitiva del tal manera que, desde este momento, “la facultad de calificación de la oficina gestora ha quedado reducida a una tan estrecha franja que, de hecho, apenas se ejercita, si no es para rectificar errores aritméticos o para modificar la propuesta de sanción por concurrir la circunstancia de la concurrencia”³⁶ Ahora bien como bien explica CHECA GONZALEZ³⁷ este régimen es sólo aplicable a los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo, lo cual quiere decir que para el resto se sigue manteniendo el régimen de las actas con invitación.

En relación con el significado de este Decreto³⁸ la doctrina presenta diferentes posturas; Mientras ,como hemos recogido en líneas anteriores, autores como ARIAS VELASCO ven en él una afirmación de las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección en detrimento de las competencias que tradicionalmente asumía Gestión y junto con él FERREIRO LAPATZA afirma que “se produce así, pues, hasta 1965 un proceso de «desespecialización»

³⁴ Está haciendo referencia al artículo 145 de la LGT de 1963.

³⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, Pág.413.

³⁶ ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas...”, op. cit. Pág. 37.

³⁷ CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op.cit. Pág. 287.

³⁸ Para profundizar sobre su contenido Vid. ROZAS ZORNOZA, M., “Gestión tributaria. Estudio de las modificaciones que el Decreto 2137/1965, de 8 de julio, ha introducido en la misma”. R.D.F.H.P. 62/1966 y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El procedimiento simplificado de liquidación del R.D 1920/1976, de 16 de julio”R.E.D.F 19/1978. Págs. 389-392.

de la Inspección de los Tributos en cuanto ésta asume, cada vez con más intensidad tareas propias de los órganos de gestión”³⁹. Por otro lado, CLAVIJO HERNÁNDEZ mantiene una posición opuesta al afirmar que “este procedimiento no atenta en nada contra el principio de especialización orgánica: la Inspección de los tributos comprueba y *propone* una liquidación, y la Administración gestora *liquida*; *ni rompe sustancialmente* el esquema en cuatro fases del procedimiento normal de liquidación(...) Sólo, y esta es precisamente su característica, se simplifica-y empleo la palabra en su rigurosos sentido-*formalmente* el procedimiento de liquidación, en el sentido de que cuando la Administración gestora está conforme con la propuesta de liquidación formulada por el inspector actuario no hace falta que lo «declare» así expresamente”⁴⁰. A lo que MARTÍN DELGADO “contesta”⁴¹ manteniendo que “tales disposiciones significan sustancialmente una ruptura del principio de especialización orgánica y quiebra del procedimiento «normal» de liquidación, al menos si queremos que las fases del procedimiento tengan sustantividad propia”. Según el citado autor “debe tenerse en cuenta que la Administración gestora «sólo formalmente» continúa liquidando”⁴².

Como ha quedado expuesto, la relevancia y trascendencia de este citado Decreto 2137/1965, de 8 de julio, no fue valorada por igual por parte de la doctrina. Bajo nuestro punto de vista, consideramos que, si bien en su momento histórico pudiera presentar ciertas dudas sobre su alcance, la evolución que seguirán los órganos de inspección posteriormente muestra que efectivamente este Decreto significo un paso más en la asunción de competencias liquidadoras

³⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, op.cit. Pág. 414.

⁴⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág. 392.

⁴¹ Decimos que contesta ya que en el mismo texto recoge parte de la cita aquí transcrita del profesor CLAVIJO.

⁴² MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 32.

por los órganos de inspección. Ésta no sólo será importante desde el punto de vista del trabajo que realizan los citados órganos, sino que, también habrá que observar este procedimiento desde el otro punto de vista; el de los órganos de gestión. Si Inspección va asumiendo competencias que, hasta ahora, habían sido propias de Gestión, hemos de tener en cuenta que se va a producir un cierto “vacío” en el ámbito competencial de éstos últimos. Ello podrá conllevar y así lo hará un cambio radical en la distribución de las funciones entre estos dos órganos no exenta de problemas, como veremos⁴³.

Se inicia así, la etapa que FERRERIO LAPATZA ha denominado “fase final” en la “privatización de la gestión tributaria”⁴⁴ y en la asunción de competencias liquidadoras por Inspección, que discurre entre 1976 y 1982⁴⁵.

Se aprueba una nueva disposición que continuará el proceso que venimos describiendo. El Real Decreto de 24 de febrero de 1976 por el cuál se extiende el procedimiento de gestión simplificada aprobado por el Decreto de 8 de julio de 1965 a las actas previas autorizadas por el artículo 144 LGT. Es decir, con el Decreto anterior sólo se preveía para las actas definitivas y, sin embargo, ahora se amplía. Por tanto, se admite la posibilidad de que de las actas previas instruidas por los órganos inspectores se derivasen liquidaciones provisionales, las cuales como bien explica ARIAS VELASCO “las liquidaciones provisionales no producen, por el contrario, este efecto preclusivo, ya que por su propia naturaleza y estructura lógica, se entienden dictadas bajo la condición tácita de ser modificables en la medida en que se ponga de manifiesto la inexactitud de los

⁴³ Nos referimos a la progresiva asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de Gestión que veremos en el próximo epígrafe.

⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, op.cit.

⁴⁵ Sin perjuicio de que, como veremos, no se trata propiamente de ese fin puesto que habrá de venir una Sentencia del Tribunal Supremo cuya consecuencia inmediata sea el reconocimiento de dichas potestades por Ley.

hechos que le sirvieron de presupuesto”⁴⁶. Ahora bien, entiende este mismo autor la modificabilidad de dichas liquidaciones en relación con otros elementos del hecho imponible, aún no comprobados, para el citado autor “parece congruente entender que, del mismo modo que la liquidación definitiva produce un efecto preclusivo, vinculante para la Administración, la liquidación derivada del acta previa produzca un análogo efecto preclusivo, aún cuando parcial y limitado a los elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya realización se propone. Nos encontraríamos así ante una figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable, y definitiva en los que respecta a parte de sus elementos”⁴⁷. No parece plantear demasiados problemas esta afirmación en tanto en cuanto es la misma Inspección quién realiza dichas liquidaciones, aunque, como veremos y más cuando son dos órganos distintos de la Administración los que realizan una y otra liquidación, esta cuestión no se ha presentado unánime en la doctrina hasta la reciente LGT de 2003⁴⁸.

Como se viene analizando este Decreto de 24 de febrero de 1976 sigue la línea de conformación de las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección. Ahora bien, en este mismo año, es el Decreto de 16 de julio el que realmente significa un a paso más en el citado proceso. En palabras de FERREIRO LAPATZA “La realización de actos administrativos de liquidación

⁴⁶ ARIAS VELASCO, J “Actas previas y actas definitivas...”, op-cit. Pág.40.

⁴⁷ ARIAS VELASCO, J “Actas previas y actas definitivas...”, op.cit. Pág. 41.

⁴⁸ Mientras hay autores que han defendido como carácter esencial la libre modificabilidad de la liquidación provisional, otros autores han defendido sus efectos preclusivos. Así también la jurisprudencia ha ido cambiado de matiz. Para su estudio nos remitimos a otros capítulos de la tesis ya que en este punto la problemática es incipiente ya que, como afirmamos en el texto, analizamos dos tipos de liquidaciones pero siempre dictadas por el mismo órgano. Como quedará bien expuesto a lo largo de esta tesis doctoral esta problemática será una cuestión muy discutida por la doctrina, sobre todo, teniendo en cuenta que los órganos de Gestión comienzan a asumir ciertas competencias comprobadoras cuyo resultado son liquidaciones provisionales a las que la Ley no atribuye específicamente un efecto preclusivo, pero, que cierto sector doctrina, se lo atribuye, atendiendo a principios como el de la seguridad jurídica o la prohibición de que la Administración vaya contra sus propios actos.

por la Inspección de los tributos supone, en todo caso, casi un punto final en el proceso de absorción por la Inspección de todas las tareas gestoras y, por lo tanto, un alejamiento definitivo del principio de especialización. Siguiendo este camino no puede extrañarnos, en el futuro, una nueva disposición que encomiende a la Inspección la práctica de todo tipo de liquidaciones. Quizá entonces se verá la necesidad de nombrar Inspectores-liquidadores e Inspectores-inspectores cuando se sienta de nuevo la conveniencia de órganos diferentes para diferentes funciones”⁴⁹. Y, es, precisamente este Decreto, el que nos confirma esta actuación por los órganos de Inspección y la ruptura de ese principio de especialización.

Para comprender esta afirmación y la importancia del Decreto hemos de analizar el contenido del mismo. Éste en su Exposición de Motivos afirma que “la Administración de la Hacienda Pública no ceja en su propósito de conseguir más altos grados de eficacia y perfección en la gestión tributaria, al mismo tiempo que intenta paliar la falta de medios personales derivados del constante y elevado aumento de número de declaraciones y demás documentos a tratar para la liquidación y comprobación de los respectivos hechos imponibles. En esta línea se encuentra el presenta Real Decreto”⁵⁰. Queda claro por tanto que la Administración presenta un estado de falta de medios y por ello llega establecer este régimen simplificado, que como vamos a comprobar a continuación, no es más que ampliar el número de impuestos que se pueden ver afectados por un procedimiento que ya vino a recoger, en sus líneas básicas, el Decreto de 8 de julio de 1965. Compartimos con el profesor CHECA que se trata más de un cambio “semántico” que de fondo⁵¹. Pero analicemos primero su contenido.

⁴⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. “Funciones liquidadoras...”, op.cit Pág.432.

⁵⁰ Exposición de motivos del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio.

⁵¹ Vid. CHECA GONZALEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit.

El Decreto viene a establecer dos circunstancias importantes desde nuestro punto de vista: Por un lado, suprime la liquidación provisional realizada por los órganos de Gestión en aquellos casos que se presente autoliquidación⁵². Por otro, y es el que más nos interesa, establece para todos los impuestos, a excepción del de Renta de Aduanas, Sucesiones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, el deber de que en las actas giradas por Inspección ya sean previas o definitivas se consigne la liquidación. Es decir, el órgano Inspector liquida y ya no sólo dicha liquidación se incluye en las actas definitivas también en las previas.

A ello hemos de unirle una circunstancia que convierte a estos órganos Inspectores en “liquidadores”; el propio obligado podrá firmar el acta en conformidad quiere ello decir que no interviene Gestión, salvo que en un momento posterior cuando ya se le remita el expediente a la oficina gestora detecte algún defecto formal, si no fuera así se confirmaría la liquidación realizada por el Inspector. Ahora bien si existe una discrepancia el texto es clara se girará una “nueva” liquidación. Es decir, el órgano gestor no refrenda o varía la de Inspección se trata de otra distinta⁵³. En este punto CLAVIJO señala la importancia y gran diferencia con el Decreto anterior, afirma que mientras que en el Decreto de 8 de julio de 1965 era necesario que la Administración gestora no

⁵² Sobre la misma profundizaremos en el siguiente epígrafe aunque creemos oportuno advertir que a hasta el citado Decreto a pesar de presentarse la autoliquidación los órganos de Gestión giraban la correspondiente liquidación. Ello carecía de operatividad práctica puesto que la Administración ya obtiene en un momento anterior la finalidad para la que fue creada la liquidación provisional; la de recaudar. Por ello se cree operativo este trámite con independencia de que en caso de que los órganos gestores detecten una discrepancia giren una nueva liquidación provisional.

⁵³ CLAVIJO señala lo siguiente “A las oficinas gestoras (...) les queda *solamente* la función de «fiscalizar» las liquidaciones practicadas por la Inspección, y, como *consecuencia de esta fiscalización* practicar una *nueva* liquidación modificando la anterior” CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág. 395 y en su nota al pie num. 14 afirma “Por ello, sería mejor, a partir de ahora, denominar las oficinas gestoras oficinas «fiscalizadoras». Su función primordial es fiscalizar (bien a las declaraciones de los contribuyentes, bien a las liquidaciones de los inspectores), y sólo eventualmente liquidar.

presentara reparos para que el sujeto pasivo prestara la conformidad tras este Decreto se aplaza a un momento posterior⁵⁴. Y es por esta regulación que estima que se produce la ruptura del principio de especialización y, por tanto, del sistema clásico de declaración de los tributos⁵⁵.

En relación con la valoración de este Decreto como ha quedado expuesto, la cuestión no es unánime, así como FERREIRO⁵⁶ siguiendo la línea que venimos explicando afirma en relación con el mismo “todas estas disposiciones tiene un sentido idéntico y una intención fundamental: ampliar las facultades de la Inspección de los Tributos en orden a la más rápida y eficaz liquidación de los mismos. Pueden considerarse así, la culminación, hasta el momento en que se escribe, del proceso que hemos venido analizando a lo largo de este trabajo”⁵⁷, CLAVIJO afirma que tanto el Decreto de 8 de julio de 1965 como el de 24 de febrero de 1976 no atentaban contra el principio de especialización, ni rompían el esquema en cuatro fases del procedimiento «normal de liquidación»⁵⁸.

⁵⁴ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág. 393 y ss.

⁵⁵ Sin embargo, como hemos visto, profesores como FERREIRO sitúan esta ruptura en un momento anterior, en el Decreto de 1965. Vid FERREIRO LAPATZA, J.J. “Funciones liquidadoras...”, op.cit. En cualquier caso queda claro que los órganos de Inspección no sólo pueden sino que deben liquidar tanto en actas previas como definitivas. Esta autor no es el único de igual manera piensa el profesor CHECA que como se ha comentado en líneas más arriba estima que existe un mero “cambio semántico” y que la transformación la había producido el Decreto de 8 de julio de 1965. (Vid. CHECA GONZALEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit.) En la misma línea MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit., afirma “... se han operado unos cambios que han supuesto la integración del contribuyente en un nuevo entendimiento del procedimiento de gestión y de una modificación en la atribución de las competencias de los órganos administrativos. De la configuración de una Inspección como «policía tributaria», con la función de informar, se pasó a otra que realizaba propuesta de liquidación, para terminar ahora con una Inspección que –además de las funciones que le son propias- ha asumido las de liquidación del tributo. Exclusivamente informar, proponer y liquidar son las tres etapas que expresan la evolución de la Inspección”.Pág.36.

⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J “Funciones liquidadoras...”, op.cit. Pág. 432-433.

⁵⁷ Efectivamente aquí también hemos venido exponiendo la postura de FERREIRO por la cuál este proceso comenzó con anterioridad al citado Decreto. Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J “Funciones liquidadoras ...”, op.cit.

⁵⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág.392.

En nuestra opinión, si coincidimos con el profesor FERREIRO en que existe una cierta evolución en la asunción de competencias liquidadoras pero afirmamos con ambos la importancia de este Decreto 1920/1967, el cuál como se explicará a continuación, puede suponer una extralimitación de las funciones para las que se configuran los Decretos e incluso puede vulnerar el principio de jerarquía normativa. Pero antes de entrar en ello queremos lanzar una reflexión; la importancia de este Decreto es también, a nuestro juicio, la lectura negativa que se puede hacer del mismo. En efecto si observamos en el procedimiento de Inspección quién liquida y es Gestión quién puede girar una posterior y nueva liquidación posterior en caso de discrepancia. En cierto modo, es quién comprueba aunque sólo se trate de discrepancias o defectos formales, pero, se comienza ya en este momento a “reubicar” a los órganos de Gestión. Si reflexionamos sobre ellos, la posterior asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de Gestión radica de este punto que acabamos de exponer; se le priva de competencias liquidadoras pero es la que filtra en un momento posterior las citadas liquidaciones, ¿no es esa en cierto modo la esencia de lo que luego será las liquidaciones paralelas o incluso de la comprobación abreviada? Estamos “vacando” de funciones a unos órganos que, obviamente, han de realizar un trabajo de ahí que la autora haya utilizado el término “reubicación”. La eficacia exige que estos órganos realicen otra labor, y, ciertamente, ésta llegará a tener una importancia, en términos cuantitativos, es decir, de recaudación, fundamental en nuestro sistema tributario actual. Quizá como afirmaba MARTÍN DELGADO cuando realiza el estudio del citado Decreto; la separación de lo que conocemos como comprobación e investigación por un lado, y liquidación en sentido estricto, por otro, no es ya demasiado lógica en el estado actual de la complejidad de las operaciones de cuantificación de la deuda y de proliferación de los conceptos jurídicos indeterminados”⁵⁹. En cierto

⁵⁹ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 36-37.

modo no le falta razón al afirmar que “para los contribuyentes siempre es preferible la unificación en los órganos de la Inspección con los que ha tenido relación en la fase de comprobación que no esperar a que otro órgano, con el que no tiene relación alguna, verifique su liquidación tributaria”⁶⁰. Compartiendo de algún modo esta afirmación, creemos que no se trata de una cuestión tan sencilla, sino que es algo más complejo que el mero hecho de dejar de diferenciar entre comprobación-investigación y liquidación y que el obligado se dirija a un solo órgano. Por ello, a lo largo de este trabajo intentaremos poner luz a esta problemática que sin duda subyace en la aplicación de los tributos desde hace años y la actual LGT no ha venido, tampoco, ha solucionarla de un modo definitivo.

Por último, dentro del análisis de este Decreto 1920/1967 creemos necesario explicar un comentario esbozado con anterioridad ¿es posible que el citado Decreto fuera ilegal? CLAVIJO mantiene “que el Real Decreto de 16 de julio es, a nuestro juicio, ilegal. Ha sido dictado, a pesar de lo que diga la Exposición de Motivos, sin ninguna autorización, por a sencilla razón de que en el artículo 120.2º.a) de la Ley General Tributaria no se contiene ninguna autorización del Legislativo. Y, además, atenta contra el principio de jerarquía normativa, al ir contra la Ley General Tributaria y los Textos Refundidos de los impuestos (en los que se contiene, es claro, normas de gestión) al dar, por una parte, a la Inspección de los Tributos funciones liquidadoras, privando a la Administración gestora de estas funciones, y también, al prescindir, por otra parte, de la etapa de liquidación provisional, que viene configurada, como tal etapa autónoma, en las normas antedichas”⁶¹. En relación con la posible

⁶⁰ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 37.

⁶¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág. 399.

ilegalidad la doctrina no es unánime⁶², de hecho nunca fue declarado ilegal, no sabemos si por su tiempo de vigencia o porque esta posición no fuera la mayoritaria. A nuestro juicio, con independencia de que compartamos o no los argumentos transcritos si es cierto que no consideramos como mecanismo más adecuado, al Decreto para establecer unos cambios, que podemos valorar, en parte, sustanciales, en el sistema de liquidación de los tributos.

Como conclusión vemos que este Decreto significa de una manera clara y rotunda la ruptura del principio de especialización y, como hemos mantenido en líneas anteriores, el inicio de la progresiva importancia en cuanto a funciones, y a control tributario tendrán los órganos de gestión.

Como venimos manteniendo este proceso no es unidireccional sino bidireccional, ya que se produce en dos sentidos; uno por parte de la Inspección, la cual va asumiendo competencias típicamente gestoras, y, otro, por parte de Gestión que, aunque muy tímidamente en esta época en la que nos encontramos, va también asumiendo pequeñas parcelas de las competencias propias de la Inspección. Una muestra de ello es la Ley 34/1980, de 27 de junio de Reforma del Procedimiento Tributario. La misma en su artículo 4.2 establece “*cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o de presentación de declaraciones de tal modo que a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible, los órganos gestores competentes podrán fijar dicha base imponible por cualquiera de los siguientes medios...*” los cuales no atienden a razones de certeza, por la singularidad del caso sino que se basan en indicios y presunciones⁶³. Ahora bien

⁶² Vid. PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”. H.P.E num. 75 1982. N.º 9

⁶³ Artículo 4.2 *in fine*, Ley 34/1980.

“a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles y que sean relevantes al efecto.

“para la determinación de la base imponible será preceptivo un acto administrativo previo que así lo declare. Este acto será impugnabile en vía económico-administrativa sin perjuicio de la práctica de la correspondiente liquidación cautelar”⁶⁴. Por tanto, los órganos de gestión ahora desempeñan una función comprobadora dentro del procedimiento. En efecto como afirma PUEYO “la imposibilidad de llegar a la comprobación por el procedimiento normal produce un cambio del procedimiento, pues la tarea comprobadora se encomienda a los órganos gestores y no inspectores y termina con un acto administrativo autónomo de determinación de la base imponible comprobada”⁶⁵. Adviértase como se va produciendo paulatinamente lo que, como hemos mencionado con anterioridad, la doctrina ha calificado como una “revolución silente”⁶⁶ en el marco de aplicación de lo tributos.

Asistimos, por tanto, a un proceso en el cuál los órganos de inspección se van a ver claramente reforzados. A pesar de que se ha mantenido que “la potenciación de las funciones atribuidas a los órganos de la Inspección va a poner en crisis sus relaciones con los órganos liquidadores en detrimento de estos últimos,” y ello debido a que “las funciones de los órganos de liquidación se fueron limitando a realizar las operaciones materiales de cuantificación de la deuda, en función de datos y calificaciones que le venían propuestas por la Inspección”. Por lo cual “Este fenómeno fue originando un progresivo deterioro

b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares a comparar en términos tributarios.

c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes”.

⁶⁴ Artículo 4 Ley 34/1980, de 27 de junio.

⁶⁵ PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 167-168.

⁶⁶Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M., “Iniciación, desarrollo y documentación...”, op. cit.

del nivel técnico de dichos órganos, en contraposición con una potenciación de los encargados de las funciones inspectoras”⁶⁷. Creemos que esto pudiera parecer de inicio, pero que la evolución demuestra que al final de este proceso son, precisamente los órganos de Gestión, los que van a resultar favorecidos.

Ahora bien, centrémonos en otro hecho normativo que va a ser considerado como la manifestación clara de este asunción de competencias por Inspección: el R.D 12 de febrero de 1982 Sobre el mismo no han sido pocas las páginas que se han escrito máxime cuando la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 lo va declarar nulo. Pero, no adelantemos acontecimientos y vamos a detenernos en su contenido.

Las causas que preceden a este Decreto las hemos venido explicando durante nuestra exposición, autores como CHECA afirman que la progresiva cualificación de los órganos de Inspección y consiguiente progresiva degradación del nivel técnico de las oficinas gestoras junto con la mayor complejidad que adquiere nuestro sistema tributario y el hecho de que los contribuyente estén más conformes con la liquidación realizada por Inspección (según el propio autor esta última razón es “de índole psicológica”) han producido la asunción de tantas competencias por Inspección⁶⁸. MANTERO SÁENZ apela más bien al “deseo de agilización de los procedimientos tributarios”⁶⁹. Sean unas u otras razones, o todas a la vez, es cierto que “ es el R.D. 412/1982 el que da un paso definitivo en el proceso que venimos comentando y atribuye a la Inspección la competencia para emitir actos de liquidación, privando a las oficinas gestoras de las últimas

⁶⁷ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op.cit. Pág.29-30.

⁶⁸ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit.

⁶⁹ MANTERO SÁENZ, A. “La sentencia 24 de abril de 1984”. G.F 15/1984. Pág.91.

competencias que en este campo tenían”⁷⁰. Además hemos de tener en cuenta que tras la reformas que operan en los tributos durante los años 1977 y 1978 el sistema de autoliquidación queda implantado prácticamente en su totalidad ello provoca que “el esquema clásico de liquidación, se ve superado por las circunstancias. El modelo legal ya no explica la realidad”⁷¹. Toda esta reforma global provoca un aumento de los contribuyentes que liquidan sus propias deudas con la consiguiente pérdida de importancia, en cierto sentido, de la liquidación que realizaban los órganos de gestión.

Compartimos con PÉREZ ARRAIZ que “los redactores del R.D de 12 de febrero de 1982, se hicieron eco de las críticas contra la nueva normativa, que paulatinamente iba prescindiendo de la separación entre los órganos de inspección y los órganos de gestión en la que no pocos autores habían visto una garantía para el contribuyente. Por ello, el Preámbulo de dicho Real Decreto haciendo referencia a la asunción de funciones de gestión por parte de la Inspección, afirma que con ello las garantías del administrado no se ven mermadas dado que, además de los procedimientos de revisión previstos en la LGT, el hecho de que el acto administrativo sea dictado por el superior jerárquico del Inspector actuario elimina el posible riesgo de unilateralidad de juicio.

Y es que el hecho de que fuese el inspector jefe quién dictaba el acto administrativo de liquidación en los casos de controversia, ha sido un argumento para defender que los intereses y garantías de los particulares estaban a salvo, dado que el inspector jefe, al permanecer ajeno a las cuestiones objeto de desacuerdo, podía emitir un veredicto imparcial”⁷².

⁷⁰ PÉREZ ARRAIZ, J, *La liquidación...*, op.cit. Pág.100.

⁷¹ ANDRÉS AUCEJO, E “A vueltas con...”, op.cit. Pág.27.

⁷² PÉREZ ARRAIZ, J, *La liquidación...*, op.cit. Pág.101.

Como ya hemos mencionado con anterioridad y expresa claramente el Preámbulo del Real Decreto, el mismo se rige por la siguiente máxima: “Según establece el artículo ciento tres punto uno de la Constitución, el principio de eficacia debe presidir las actuaciones de la Administración Pública, lo que complementa el artículo veintinueve punto uno de la Ley de Procedimiento Administrativo, según el cual dichas actuaciones se desarrollarán con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia”⁷³. Por ello en el mismo se dice que ve necesario “que sea la propia Dependencia de Inspección la que realice parte de las funciones de gestión en sentido estricto, hasta ahora encomendadas a otros órganos de las Delegaciones de Hacienda”⁷⁴, y por ello, se crea dentro de ella una Oficina Técnica que, bajo la dependencia del Inspector Jefe respectivo, preparará cuantas actuaciones, informes y acuerdos deba dictar éste”⁷⁵. Estas ideas junto a la afirmación ya comentada de que se preserva la independencia del administrado son las que presiden el Real Decreto. Dependencia sobre la cuál la doctrina no se muestra unánime. Así PALAO entiende que la misma resulta debilitada al depender el Inspector actuario y el liquidador al mismo órgano⁷⁶, como literalmente recogerá la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984. Sin embargo, MANTERO SÁENZ opina de un forma radicalmente distinta al afirmar que “el triste argumento de que las relaciones de jerarquía entre el jefe de la Dependencia de Inspección (El Inspector jefe)-que no realiza funciones inspectoras- y el actuario(que será un inspector o un subinspector) impiden- debilitan- la independencia del primero en el cumplimiento de sus funciones, es lo mismo que dudar, dentro de cualquier relación jerárquica, administrativa o no, de cualquier jefe o cualquier subordinado. Y debe decirse aquí que los dos años

⁷³ Preámbulo R.D 412/1982, de 12 de febrero.

⁷⁴ Preámbulo R.D 412/1982, de 12 de febrero.

⁷⁵ Preámbulo R.D 412/1982, de 12 de febrero.

⁷⁶ Vid PALAO TABOADA “El nuevo procedimiento de Inspección Tributaria”, HPE, núm.80, 1983.

de aplicación del derecho han significado una actuación de los superiores mucho más severa – en cuanto a anulación o modificación de actas- que cuando existía una Oficina liquidadora situada en Dependencia distinta”⁷⁷.

Pero, antes de centrarnos en el contenido de la sentencia debemos dejar claro que es lo que recoge el tan citado Decreto. Pues bien como ha quedado expuesto al transcribir el Preámbulo, este R.D viene a recoger las nuevas competencias de Inspección. Configura ya, de una vez por todas, y sin tapujos, las competencias liquidadoras como propias de estos órganos, incluso en supuestos no previstos hasta ahora como era en el caso de la procedencia de la estimación indirecta. Recoge, igualmente, la posibilidad de que tales actuaciones también se recojan en actas previas y, por tanto, contengan liquidaciones provisionales, es decir, que pueden ser modificadas en un momento posterior⁷⁸. En relación con las mismas PUEYO ha emitido la siguiente crítica “El acta previa

⁷⁷ MANTERO SÁENZ, A. “La sentencia...”, op.cit. Pág.102.

⁷⁸ “Artículo 6. Actas previas.-1. Las actas previas a que se refiere el art. 144 de la Ley General Tributaria, determinarán liquidaciones de carácter provisional, ya sean a cuenta, parciales o complementarias, según determina el art. 123 de dicho texto legal.

2. Cuando el sujeto pasivo acepte parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria que le formule la Inspección de la Hacienda Pública, se formalizará acta previa, conforme establece el art. 3.º del presente Real Decreto, y la liquidación que en ella se practique tendrá la consideración de «a cuenta» de la que en definitiva se acuerde.

3. Asimismo podrá formalizarse acta previa por la Inspección de los Tributos cuando el hecho imponible del tributo objeto de comprobación o investigación se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

a) Que pueda ser desagregado a efectos de su comprobación o investigación inspectora, sin detrimento de la total y definitiva determinación de la respectiva base imponible.

b) Que por su fraccionamiento geográfico deba ser objeto de comprobación o investigación inspectoras en los distintos lugares en que se materialice, según prevén los arts. 141.1 y 143 b) de la Ley General Tributaria.

c) Que sea de aplicación el art. 121.2 de la Ley General Tributaria y corresponda a la Inspección de los Tributos cumplir lo dispuesto en dicho precepto en lugar de la Oficina gestora, sin perjuicio de que el expediente sea calificado de mera rectificación y, por tanto, sin sanción.

d) Que no debiendo generar, de momento, liquidación tributaria, sea, sin embargo, conveniente documentar la existencia de alguno o algunos de los elementos integrantes del hecho imponible de que se trate, para su incorporación al respectivo expediente administrativo.

e) Cualquier otro supuesto de hecho que se considere análogo a los anteriormente descritos”.. R.D 412/1982, de 12 de febrero.

por ser un documento con borrosos perfiles en nuestro Derecho debiera desaparecer, pues: a) Ordinariamente documenta diversas partes del hecho imponible, actuación que puede ser suplida por diligencias; b) Genera liquidaciones provisionales , figura anómala en Derecho administrativo, en cuanto que es un acto no sometido a las garantías que protegen al contribuyente frente a la revisión de oficio de los propios actos por la Administración; c) Las liquidaciones contenidas en las actas previas serán provisionales, dice el artículo 6º del Decreto 12 de febrero de 1982, cuando el artículo 120 de L.G.T califica como liquidaciones definitivas las realizadas previa comprobación inspectora; d) Plantea contradicciones lógicas en el sistema. Así en el caso de disconformidad del sujeto pasivo ¿dará lugar el expediente contradictorio subsiguiente a una liquidación definitiva o provisional? ”⁷⁹ y concluye emitiendo el siguiente juicio de valor “sólo razones recaudatorias han podido alentar la permanencia en nuestro Derecho tributario de una figura que en su configuración actual no resiste con dignidad el más somero análisis”⁸⁰.

Creemos que efectivamente carece de sentido que los órganos inspectores cuyas competencias en materia comprobadora no tiene límites realicen liquidaciones cuyo efecto es precisamente la carencia del mismo, es decir, son libremente modificables. Entendemos que, en todo caso, se podría permitir que en circunstancias como algunas de las expuestas en el artículo 6 se dictarán liquidaciones pero en un sentido parcial y siempre con efecto preclusivo, es decir, que no pudiera volverse a investigar en los mismo términos que ya se había comprobada. Ello en aras al principio de seguridad jurídica como garantía del administrado. Como afirma GOTA LOSADA “El fin primordial del derecho es la consecución del orden y de la seguridad, de ahí que sea necesario que, en un

⁷⁹ PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 168.

⁸⁰ PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 168.

momento determinado, las situaciones jurídicas sean inmodificables, porque sobre las mismas puede constituirse todo un mundo de relaciones jurídicas que han de ser respetadas y protegidas”⁸¹. Ahora bien, si hemos de resumir el contenido de esta Real Decreto en una frase esta sería la afirmación de las competencias liquidadoras por parte de los órganos de gestión.

Como hemos enunciado con anterioridad el citado R.D 412/1982 fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo⁸² de 24 de abril de 1984⁸³.

El Tribunal Supremo declara nulo el R.D por el siguiente motivo: *“Que, por lo expuesto, como el R. D. 412/1982, de 12 febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, atribuye a la Inspección funciones liquidadoras en una amplia medida lo cual entraña una ilegalidad, por violación de norma superior -Ley General Tributaria, y de sus principios inspiradores-, en aplicación del art. 9,2.º de nuestro Texto Constitucional (principio de jerarquía normativa), de los arts. 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y art. 47-2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, procede declarar la nulidad de pleno derecho del referido Decreto impugnado, ya que la administración al ejercer la potestad reglamentaria no puede dictar disposiciones de tal índole que supongan infracción de otras establecidas en normas de superior jerarquía, por ser natural*

⁸¹ GOTA LOSADA, A. “Tratado...”, op. cit. Pág.273.

⁸² En adelante STS.

⁸³ La doctrina ha valorado la citada sentencia desde varios puntos de vista; Desde la perspectiva objetiva de ANDRÉS AUCEJO que “la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril cambió radicalmente de tercio, al encomendar a las oficinas técnicas liquidadoras las funciones de liquidación” Vid. ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Hasta la opinión de MANTERO SÁENZ quién realiza un análisis exhaustivo de la citada sentencia considerando por considerando y realizando fuertes críticas a la misma. vid MANTERO SÁENZ, A. “La sentencia...”, op.cit. También estudia la citada Sentencia CHECA quién considera que no se incumple el principio de jerarquía y que por tanto debieran haberse mantenido en vigor el R.D de 1982. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit.

*limitación de aquella potestad, la de no poderse contener en sus Reglamentos preceptos «contra legem» -SS. de 3 febrero 1968, 13 diciembre 1977 y 24 noviembre 1980-.*⁸⁴”

En relación con este Considerando critica MANTERO SÁENZ “No sabemos cuales son esos supuestos «principios inspiradores» de la Ley General Tributaria, ya que, a nuestro entender, no existe en tal Ley ni un solo precepto que impida que la Dependencia de Inspección pueda dictar actos administrativos como consecuencia de actuaciones inspectoras”⁸⁵. Y es tanto esta autor como CHECA basan sus críticas a esta Sentencia en dos líneas fundamentales; Por un lado, critican la confusión que comete el Tribunal entre Inspectores y Dependencias de Inspección, los identifica como iguales cuando se trata de cosas distintas⁸⁶. Por otro, mantienen que la LGT no realiza ninguna atribución exclusiva y excluyente, como mantiene la STS apelando al artículo 109 y 140 de la LGT⁸⁷ en relación con los órganos de Inspección y por tanto que nada impide

⁸⁴ Decimoprimer considerando de la STS 24 de abril de 1984.

⁸⁵ MANTERO SÁENZ, A, La sentencia...”, op.cit. Pág. 110.

⁸⁶ MANTERO SÁENZ afirma “la terminología y los conceptos deben utilizarse con exquisitez cuando se trata de algo tan grave como la declaración de nulidad de un precepto reglamentario: en los derogados no se habla de *Inspectores de los Tributos*, sino de la Dependencia de Inspección. “La sentencia...”, op.cit. Pág.110. De acuerdo con él CHECA GONZÁLEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit. Pág. 293.

⁸⁷ “*Que al analizar si en el Decreto impugnado, se han rebasado o no los límites materiales establecidos en la Ley General Tributaria, habrá de partirse de las funciones que la misma atribuye a la Inspección de los Tributos, y, si las funciones de gestión en sentido estricto, también le corresponden, o por el contrario han de llevarlas a cabo órganos distintos; problema sobre el que es de señalar, que dicha Ley General Tributaria, vino a restablecer en su pureza el esquema de funciones ortodoxo en el procedimiento de gestión tributaria, al determinar que las actividades de comprobación e investigación constituyen, básica y exclusivamente, el contenido de la función inspectora, en tanto que, las de liquidación, constituyen una fase separada que se encomienda a las oficinas técnicas liquidadoras o de relación con los contribuyentes; principio funcional recogido en el art. 109 de la Ley General Tributaria y precisando en el art. 140 de la misma, al establecer que corresponde a la Inspección de los Tributos...*” STS de 24 de abril de 1984.

que los mismos puedan realizar liquidaciones⁸⁸. Coincidimos con ambos autores que la LGT no aclara nada sobre el tema, ni recoge ninguna competencia exclusiva. Es más precisamente sus deficiencias terminológicas y el convencimiento de algunos autores en identificar ciertos aspectos como propios o exclusivos de unos órganos u otros es lo que ha llevado a realizar afirmaciones como las del Tribunal Supremo en esta Sentencia carente de sustento legal claro. GARCÍA AÑOVEROS lo describe de una forma muy clara⁸⁹: “Cualquier persona que lea, aún después de estas reformas, la L.G.T., podría sacar la impresión de que en el sistema español de gestión tributaria lo normal es que la deuda tributaria aparezca como consecuencia de un acto de liquidación que la Administración Tributaria dicta como conclusiones de la comprobación de hechos y circunstancias que afectan al hecho imponible y que han sido previamente declarados por los sujetos pasivos o retenedores, o que han sido conocidos de oficio por la Administración, o que han sido descubiertos por estos en el ejercicio de su función inspectora. También puede obtenerse la impresión

⁸⁸ Así afirma MANTERO “Hay aquí un gravísimo error –en que también participa toda la doctrina– consistente en utilizar un texto de la Ley General Tributaria de errónea transcripción. El artículo 140 de la Ley General dice que *corresponde a la inspección de los tributos* (con minúsculas *inspección y tributos*) y así constaba ya en el Anteproyecto de Ley. Es decir, que el art.140 se limita a describir en que consiste la *función inspectora*. Resulta lamentable que la doctrina- y ahora, los magistrados- no sepan distinguir entre función inspectora y funciones que lleva a cabo –o puede llevar a cabo- la Inspección, en cuanto órgano. El que el órganos inspector nació como consecuencia del nacimiento de una función específica – la inspectora- nadie lo duda; pero es que a lo largo del tiempo, la prístina función inspectora fue ampliándose, lo mismo que al órgano inspector se le fueron otorgando funciones que no eran la inspectora: informadora, valorativa, consultiva y - ¿por qué no?- liquidatoria”. MANTERO SÁENZ, A. “La sentencia...”, op.cit. Pág. 105. Es de la misma opinión CHECA al afirmar que “Lo que trato, en definitiva, de poner de manifiesto es la inexistencia de precepto alguno de la LGT en el que se prohíba que el Inspector actuario, y mucho menos aún su superior jerárquico en cuanto Jefe de una Dependencia, pueda liquidar, no existiendo tampoco expresa atribución de esta función a otro órgano diferente”. CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op.cit .Pág. 294. En la misma línea, y en concordancia con la doctrina de MANTERO SÁENZ, afirmaba con anterioridad a esta Sentencia MARTÍN DELGADO “la expresión «función inspectora» no puede identificarse con «las funciones de la Inspección» porque ni todo lo que realiza la Inspección forma parte de la función inspectora ni la función inspectora es exclusiva de la Inspección”. MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 25.

⁸⁹ A pesar de que este artículo es escrito por el autor en 1992 cuando ya ha operado una reforma parcial sobre la LGT, creemos que es perfectamente aplicable al momento en que nos encontramos en la descripción de este proceso. Es precisamente esta la causa de tantos problemas en la práctica, una LGT que no reflejaba la realidad.

de que existe una neta diferenciación, orgánica y funcional, entre la actividad de gestión estricta y liquidación y la actividad de investigación o inspección. Pues bien, nada de ello es cierto”⁹⁰.

La consecuencia inmediata es el R.D 2077/1984, de 31 de octubre, sobre el régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas. Este R.D es dictado para seguir las directrices del pronunciamiento del Tribunal Supremo⁹¹. Ya no es la Inspección la que procederá a la liquidación sino la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes. Este R.D supuso un freno en esa asunción de competencias liquidadoras por Inspección o dicho de otro modo, una confirmación en el “cambio de rumbo”⁹² que inicia la STS 24 de abril de 1984. Ahora bien, un proceso que va durar poco ya que al poco tiempo se aprobará la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, que va a volver a la línea anterior y ahora ya, reformando la propia LGT por otra disposición del mismo rango, quedando absolutamente a salvo el Principio de jerarquía normativa, que tantos problemas trajo consigo.

La Ley 10/1985 viene a recoger las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección, es decir, estos podrán dictar actos de liquidación. Si

⁹⁰ GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”. R.E.D.F, 76. 1992. Pág. 598.

⁹¹ Aunque como matiza DELGADO recogió algunas novedades importantes, a saber:

- “ a) El Real Decreto de 31 de Octubre de 1984 contiene por primera vez una regulación, aunque somera, de las comunicaciones, diligencias e informes.
- b) El acta de conformidad determina el inicio del procedimiento recaudatorio. Sin embargo, a estos efectos y para el cómputo de los plazos del artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación, el acta se entiende notificada al día siguiente a aquel que deviene firma.
- c) Se configura de un modo nuevo, (...), el tipo de acta sin descubrimiento de cuota.
- d) Finalmente, desaparece la posibilidad de la impugnación por el sujeto pasivo del acta de conformidad ante la propia Oficina Gestora”. DELGADO PACHECO, A., “El nuevo procedimiento de la Inspección de los Tributos (el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre)”. G. F. num.17.Dic. 1984. Pág. 81.

⁹² Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op.cit.

tradicionalmente se había afirmado sobre el mismo; “podemos definir el acto de liquidación como aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en un cumplimiento de un poder-deber y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda”⁹³, ahora este acto también va a realizarse por los órganos de inspección. Esta Ley representa la verdadera culminación del proceso.

Sin embargo, llegado a este punto quizá estemos dejando a un lado lo realmente relevante en este proceso, esto es la figura del contribuyente. “... se ha insistido demasiado y, desde diferentes puntos de vista, se ha tratado de justificar la asunción de funciones liquidadoras por parte de los órganos de la Inspección tributaria, y quizás hubiese sido más interesante el hacer ver que con esos esquemas en modo alguno se conculcaban las garantías del contribuyente y en tal estado de cosas, no tenía porqué propiciar arbitrariedades en los modos del actuar administrativo; la especialidad orgánica no es el único criterio de salvaguarda de los intereses del administrado frente a las actuaciones de la Administración, quizá se protejan mejor los intereses del particular constatando si en el ejercicio de las potestades administrativas, los órganos de la Administración- Inspección actúan con discrecionalidad y si sus funciones las desarrollan en un ámbito de igualdad, esto es (...), si en el desenvolvimiento del procedimiento para la aplicación del tributo, las actuaciones inspectoras se dirigen a los contribuyentes en un plano de desigualdad o si en su ordenación se pueden dar situaciones de

⁹³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El acto de liquidación”. R.E.D.F. NUM. 20 1978. Pág. 653.

privilegio.⁹⁴” Efectivamente, no hay tanta problemática práctica en el hecho de que los Órganos de Inspección realicen estas liquidaciones, sin embargo, a nuestro juicio la importancia la reviste lo que la doctrina ha calificado como “proceso de vaciamiento de competencias e las oficinas liquidadoras”⁹⁵. Como bien continúan afirmando ESEVERRI y CLAVIJO “la privatización experimentada en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria debe llevar aparejada la normatización de una serie de actuaciones de la Administración tendentes a controlar el quehacer de los administrados (...)el problema consiste en determinar el punto exacto en el que debe situarse el fiel de esa balanza , de forma que sirva a un tiempo las pretensiones de la Administración en el ejercicio de sus funciones de gestión tributaria y sepa proteger las garantías del administrado determinando al efecto las condiciones y circunstancias en que aquélla debe intervenir en la esfera privada del contribuyente”⁹⁶. Es precisamente en ello en lo que va a comenzar a centrarse la problemática una vez aprobado el Reglamento General de Inspección de los Tributos⁹⁷.

⁹⁴ CLAVIJO CARAZO, F. / ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”R. I. Num.10 oct. 1987.Pág. 25.

⁹⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J. “La privatización...”, op.cit. Pág. 92. En la misma línea afirma DE LA PEÑA:“En definitiva, a principios de los años ochenta las tradicionales funciones liquidadoras atribuidas a los órganos de gestión quedaron, en gran parte, vacías de contenido debido a la generalización del sistema de autoliquidaciones y a la atribución de esas mismas funciones en relación con las liquidaciones definitivas a los órganos de inspección”.DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123LGT)”R.I 1/1996. Pág. 63.

⁹⁶ CLAVIJO CARAZO, F. / ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento...”, op.cit. Pág. 33.

⁹⁷ En adelante RGIT. Precisamente, una vez que este Reglamento se aprueba vemos como las norma de los distintos Tributos, especialmente del Impuesto Sobre la Renta, van a confeccionar un sistema de control que se va a encargar precisamente a esos órgano que han sido “vaciados” de competencias. Para un detallado estudio de este tema nos remitimos al capítulo dos de la presente parte.

Como ha quedado expuesto, la asunción de competencias liquidadoras no revestía tantos problemas como se le quisieron atribuir. Aún así la Ley 10/1985, de 26 de abril, al reformar en su artículo 5 el artículo 140 c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y así contemplar la función liquidadora como propia de Inspección⁹⁸, deja solventado el problema. Como afirma CHECA “ha dado así el legislador el paso que faltaba, atribuyendo expresamente, con carácter legal, la funciones liquidadoras a la Inspección Tributaria, por lo que a partir de ese momento esos cometidos han pasado a tener pleno respaldo, alcanzándose así de un modo incontestable la culminación del proceso...”⁹⁹. Quizá no sea tan importante el órgano que lo realiza como que el procedimiento de liquidación cumpla con los principios básicos que han de inspirarlo, a saber, el principio inquisitivo, el principio de contradicción y de parte, y el principio de imparcialidad¹⁰⁰.

En conclusión, “tras la reforma de la LGT, de 26 de abril de 1985, los órganos de inspección no se limitarán a comprobar o investigar hechos

⁹⁸ El artículo 140 queda redactado de la siguiente forma:

“Uno. Corresponde a la Inspección de los Tributos:

- a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.
- c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.

Dos. Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de inspección serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones inspectoras que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la función inspectora”.

⁹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op.cit. Pág. 295.

¹⁰⁰ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español”. En la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena)*. Servicio editorial Universidad del País Vasco. Bilbao. 1993

realizados, sino que también propondrán una liquidación con el que culminará el procedimiento de gestión. Ello puede traer consigo el que, en algunos casos, en el procedimiento encaminado a concretar determinados hechos y su alcance tributario, intervengan únicamente los órganos de inspección, descubriendo el hecho imponible o elementos de éste, valorando los datos y aplicando el Derecho”¹⁰¹.

La promulgación de esta Ley y del R.D 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el RGIT, provocan que la doctrina comience a plantearse la separación en «departamentos estancos» que había existido hasta el momento¹⁰². Según sus redactores, el RGIT nace como una “necesidad sentida en todos los sectores afectados¹⁰³” y como una realización efectiva del valor constitucional que recoge el artículo 31 de nuestra Carta Magna¹⁰⁴. Es la LGT la que en su

¹⁰¹ PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit. Pág. 109.

¹⁰² Pongamos como ejemplo la siguiente reflexión: “No parece tener sentido seguir manteniendo de modo tan radical la distinción de las funciones englobadas dentro de la gestión tributaria, esto es, la liquidación, la inspección y la recaudación. Es evidente que las funciones como tal no pueden desaparecer porque son conceptualmente distintas, pero posiblemente ya no tiene justificación su encomienda a órganos administrativos diferentes”(…) “Con ello no se hace sino reconocer que los distintos procedimientos tributarios no son sino estadios sucesivos de uno solo y fundamental que tiene como finalidad última conseguir el ingreso en el Tesoro Público una cantidad de dinero en concepto de tributo. Además, la encomienda a unos mismos órganos de todo el proceso administrativo puede propiciar un mejor conocimiento de los elementos de hecho para tomar una decisión adecuada”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma de la gestión tributaria”. Crónica Tributaria num. 63.1993. Pág. 89.

¹⁰³ Preámbulo R.D 939/1986, de 25 de abril de Inspección de los Tributos.

¹⁰⁴ “La Constitución Española, dispone en el apartado primero de su artículo 31 que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». La realización efectiva de este valor constitucional exige la eficacia en la actuación de unos Órganos fundamentales en la gestión tributaria como son los que constituyen la Inspección de los Tributos. De este modo la inspección tributaria tiene como razón de ser y objetivo primordial preservar la virtualidad de un mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional que inspira las Leyes tributarias no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas”. Preámbulo R.D 939/1986, de 25 de abril de Inspección de los Tributos., primera parte.

artículo 9 prevé la aprobación de unos Reglamentos¹⁰⁵ que desarrollen, la gestión, inspección y recaudación, y este R.D viene a cumplir el citado mandato¹⁰⁶. Así el RGIT va a regir las actuaciones del citado Cuerpo y es el que se encarga de desarrollar el artículo 140 y 141, básicamente, de la LGT. Dentro de la materia objeto de nuestro estudio, comprobamos que el artículo 2 .d) configura como una de las funciones de la Inspección “Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación”¹⁰⁷. El mismo Reglamento establecerá que los actos podrán ser dictados por el Inspector-Jefe. Como expusimos líneas más arriba la Ley soluciona el problema y el Reglamento lo reconfirma.

Compartimos con la doctrina en que “No vamos a entrar aquí en la oportunidad de atribuir funciones de gestión tributaria, en particular funciones liquidadoras, a los órganos de inspección: sencillamente se trata de una competencia ya contemplada a nivel de Ley General Tributaria (artículo 140) desde el año 1985 y sobre la que ha tenido la oportunidad de pronunciarse de manera suficiente nuestra doctrina y también la jurisprudencia del Tribunal Supremo. El Preámbulo del Reglamento recuerda, una vez más, que la asunción de funciones gestoras por los órganos de la Inspección resulta ser una exigencia provocada por la propia evolución del procedimiento de gestión que, de basarse en liquidaciones realizadas por la Administración y notificadas al sujeto pasivo se expande, posteriormente, hacia el sistema de declaraciones-liquidaciones en el que el propio administrado es quien realiza, materialmente, las operaciones de liquidación del tributo, asumiendo así las tareas de cálculo y calificación jurídica.

¹⁰⁵ Artículo 9.1. c) “*Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y por el propio de cada tributo*”.

¹⁰⁶ Posteriormente se aprobará el Reglamento de Recaudación por R.D. 1684/1990, de 20 de diciembre, y, sin embargo, el Reglamento de Gestión no verá la “luz” con esta LGT.

¹⁰⁷ Artículo 2.d) R.D 939/1986, de 25 de abril de Inspección de los Tributos

Esta situación, a juicio del redactor del Preámbulo de las disposiciones reglamentarias, obliga a la diversificación de funciones de la Inspección que, de comprender simplemente las de investigación de hechos imponibles desconocidos para la Administración, pasa a abarcar una actividad esencialmente comprobadora y de integración de bases, con la verificación de carácter exacto de los datos examinados y la consiguiente propuesta de liquidación cuantificadora de los diferentes elementos integradores del tributo”¹⁰⁸.

En definitiva, “El Reglamento concibe la Inspección tributaria como el conjunto de órganos con funciones comprobadoras y de gestión que desarrollan a través de actuaciones de comprobación e investigación, de obtención de información, de valoración y de informe y asesoramiento, ya para cuyo ejercicio disponen de una serie de facultades”¹⁰⁹.

Como ha quedado expuesto, “es un hecho de generalizado reconocimiento el cambio experimentado en las funciones a desarrollar por la Administración tributaria que, configuradas tradicionalmente en torno a la función liquidadora como actividad fundamental, han pasado a ser funciones de control- tanto inspectoras como de comprobación- y de carácter sancionador o punitivo, concentrándose en los órganos de Inspección la casi totalidad de la Gestión tributaria, y no solo por la absorción de competencias liquidadoras y por sus facultades de calificación y establecimiento de sanciones, sino porque, más recientemente, con las reformas que se han introducido en el procedimiento recaudatorio, se ha intentado articulara esta última actividad con el procedimiento y actos de Inspección entendiendo que de nada vale levantar actas si no son objeto de recaudación las cuotas y deudas originadas por aquéllas,

¹⁰⁸ CLAVIJO CARAZO, F. / ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento...”Pág. 23.

¹⁰⁹ CLAVIJO CARAZO, F./ ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento...”Pág. 22.

procediéndose, por lo tanto, a una mayor articulación de los servicios recaudatorios con la actividad de comprobación realizada por la Inspección”¹¹⁰.

En efecto, creemos que en este período sale fortalecida la Inspección de los Tributos al ser ella la que aglutina el mayor número de competencias, sin embargo, por otro lado, los órganos de Gestión son quién sufre el comentado “vaciamiento de competencias” va asumiendo otras nuevas aunque de una manera incipiente¹¹¹. Por otro lado, queda también el modelo clásico de liquidación concebido en la LGT totalmente resquebrajado, téngase en cuenta que al realizar las operaciones de liquidación los órganos de Inspección la fase de liquidación y comprobación quedan confundidas, pierde sentido la liquidación provisional y la figura de la autoliquidación va a hacer que, en ocasiones, la obligación con la Administración Tributaria se cumplirá sin contacto con ella, es decir, el contribuyente declarará, autoliquidará e ingresará y si no hay ningún punto de controversia se habrá cumplido con la misma.

Coincidimos con LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA en que en el procedimiento de gestión se produce una “revolución” que, además no tiene parangón normativo¹¹². Dicha revolución se debe básicamente a tres causas, la

¹¹⁰ CAYÓN GALIARDO, A. “Gestión tributaria y derechos fundamentales”. R.T.T 3/1988. Pág.11.

¹¹¹ El R.D 2384/1981 de 3 de Agosto, sobre el Reglamento del Impuesto sobre la Renta recoge ya la posibilidad de comprobación formal por parte de los órganos de Gestión. Así el artículo 160. 1 de este Reglamento establece que “*El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas*”. Vemos en esta regulación uno de los primeros pasos en el proceso de asunción de competencias por los órganos de Gestión. Para el estudio del alcance, significación, y evolución posterior nos remitimos al epígrafe 1 del capítulo segundo de la presente tesis.

¹¹² Así como nos parece loable la aprobación de RGIT, lo que resulta increíble y a la vez indignante es que a pesar de los incansables reclamos de la doctrina nunca se llegue a aprobar un Reglamento de Gestión hasta nuestros días. Nos parece que éste hubiera sido el momento idóneo para su aprobación y así haber conseguido aclarar las funciones de unos y otros órgano, si es que queremos que siga existiendo cierta especialización. Reducir la actividad de los órganos de Gestión a aquello que no realizan los órganos de Inspección nos parece un planteamiento demasiado, si se nos permite la expresión, simplista.

asunción de funciones liquidadoras por los órganos de Inspección, la multiplicación de deberes de colaboración a los que está obligado el contribuyente con la Administración Tributaria, y la aparición de la autoliquidaciones¹¹³. En este epígrafe hemos intentando exponer con claridad la primera de las causas advertidas, a continuación trataremos las otras dos.

3.- La aparición de las autoliquidaciones y los avances en la informática: La revolución del sistema tributario.

A pesar de que no es el objeto primordial de nuestro trabajo hemos considerado que es de vital importancia para comprender lo que es hoy la aplicación de los tributos y lo que son los órganos de gestión realizar un somero análisis de la aparición de las nuevas tecnologías y del fenómeno de las autoliquidaciones.

Como se ha expuesto en el epígrafe anterior una de los motivos del gran cambio en el sistema tributario fue la asunción de competencias liquidadoras por los órganos de Inspección pero de igual importancia o más es la aparición de las nuevas tecnologías y de la figura de la autoliquidación¹¹⁴.

¹¹³ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación...*”, op.cit.

¹¹⁴ De hecho el mismo Preámbulo del RGIT que ha quedado comentado en el epígrafe anterior reconoce los siguiente: “Al tratar de las funciones de la Inspección de los Tributos es preciso analizar el artículo 140 de la Ley General Tributaria a la luz de la evolución experimentada por la gestión de los tributos en los últimos años. Todavía la Ley General Tributaria concebía la gestión tributaria basándola en liquidaciones practicadas en todo caso por la Administración y notificadas al sujeto pasivo. La evolución posterior de dicha gestión ha estado presidida por una expansión de sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone”.Preámbulo R.D 939/1986, de 25 de abril de Inspección de los Tributos. II parte.

Nos encontramos ante un momento en el que “se produce el fin de la especialización orgánica en el seno de la estructura administrativa encargada de la exacción de los tributos. Las funciones exclusivas y excluyentes de las distintas dependencias orgánicas que la conformaban, pasan a ser funciones compartidas, sin que la asignación competencial de los mismos sea la más clara entre las posibles”¹¹⁵. La llegada de esta situación la hemos atribuido a numerosas causas pero sin duda es fundamental el carácter general que adquiere la obligación de autoliquidar.

La figura de la autoliquidación, como venimos manteniendo, va a significar un antes y un después en nuestro sistema tributario. Una de las primeras manifestaciones de esta posibilidad de autoliquidar la encontramos en la Ley 41/1964, de 11 junio que introduce una reforma fiscal en nuestro sistema, pero que, sobre todo, recoge la obligación de autoliquidar para el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas¹¹⁶. Posteriormente será el Decreto-ley 2/1970, de 5 de febrero quien extienda esta figura y la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, la que además marque una especial relevancia en la importancia de la colaboración del contribuyente con la Administración. El establecimiento de la figura de la autoliquidación no es “una simple atribución de deberes a los contribuyentes sino que asistimos a un fenómeno mucho más complejo”¹¹⁷, que hemos venido explicando en epígrafes anteriores y que continuaremos analizando a lo largo de este trabajo.

¹¹⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M., *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit. Pág. 22-23.

¹¹⁶ Su artículo 203 establece: “*El Impuesto se exigirá por cada operación sujeta a gravamen. Corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria, a efectos de lo dispuesto en la letra k), del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria*”. Ley 41/1964, de 11 junio.

¹¹⁷ MARTÍN DELAGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág.14.

Siguiendo a MARTÍN DELGADO podemos definir las autoliquidaciones como “aquellas declaraciones tributarias a las que se acompañan la realización de las operaciones de cuantificación de las deudas (tributarias) correspondientes a los hechos declarados”¹¹⁸. Las también llamadas declaraciones-autoliquidaciones¹¹⁹ se convierten en el mecanismo habitual para la liquidación de los tributos.

Por tanto, partimos de un sistema en el cuál al se obligaba al contribuyente al pago de unas cuotas, que por la poca complejidad del sistema y por el escaso número de contribuyentes, eran calculadas por la Administración. En un momento posterior se exige una mayor colaboración del contribuyente, de tal manera que éste presenta una declaración en la que se hacen constar las circunstancias que conllevan la realización del hecho imponible y la Administración¹²⁰ liquida la deuda tributaria. Y, por último, y, también debido al aumento de declaraciones en nuestro sistema tributario, el contribuyente no sólo estará obligado a dar esa información en las declaraciones tributarias sino también a realizar las operaciones oportunas para el cálculo de la deuda tributaria y realizar su ingreso en el Tesoro. Es decir, el contribuyente es su propia “oficina liquidatoria” y además está obligado a ingresar la cantidad resultante.

¹¹⁸ MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág.40.

¹¹⁹ La doctrina, entre ellos MARTÍN DELGADO (“Los nuevos procedimientos...”, op.cit. Pág.40) distingue entre autoliquidaciones y declaraciones-autoliquidaciones, ya que se matiza que la declaración implica una manifestación de hecho o de derecho en la que se comunica la realización de circunstancias que determinan el hecho imponible, y la autoliquidación es la realización de las operaciones por el mismo declarante de la cuantificación de la deuda tributaria. De una manera u otra se acaba aceptando por la doctrina y por los usos el término autoliquidación para definir a las mismas.

¹²⁰ Nos referimos a Administración en general puesto que, como hemos visto, en epígrafes anteriores, en un primer momento se encargará de ello las oficinas liquidadoras, es decir, los órganos de gestión pero, en un momento, posterior esta función liquidadora será compartida con los órganos de Inspección. Ambos son Administración Tributaria.

Sin duda, este sistema es muy ventajoso para la Administración ya que , dada la escasez de medios de la que gozaba, le supone un importante ahorro en tiempo y en personal, aligera sus funciones, fomenta la conciencia tributaria, consigue la recaudación de una manera más rápida¹²¹, aumenta, sobremanera, los datos que la Administración posee de cada contribuyente y permite un mejor control del fraude fiscal en la medida que aquellos órganos que la Administración tenía destinados a realizar a operaciones de liquidación podrán dedicarse a realizar controles masivos de estas autoliquidaciones, labor que realizarán los órganos de gestión, o investigaciones más profundas, como las que llevarán a cabo los órganos de Inspección¹²². Esta será la tendencia que adoptará la Administración poco tiempo después. Al análisis de la misma nos dedicamos en el próximo capítulo de este trabajo.

Pero el sistema de autoliquidación, no sólo debe analizarse desde el punto de vista de la Administración, sino también del administrado, y hemos de

¹²¹ Con los mismos fines recaudatorios ya se había establecido la técnica de los pagos a cuenta y retenciones que realizaban los particulares, pero este sistema permite, además una mayor recaudación.

¹²² En esta línea afirman LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M lo siguiente: “ la irrupción en nuestro sistema de un gran número de declaraciones impositivas, y los, por aquellos tiempos, precarios medios materiales y personales, justificaron las reformas estructurales del procedimiento de gestión y la perdida de operatividad real de las liquidaciones provisionales que tenían por finalidad exclusiva la determinación de la deuda tributaria, los sistemas de autoliquidación cumplían su papel, de forma que los tradicionales órganos gestores cuya función básica era la de convertirse en oficinas liquidadoras, quedaron casi vacíos de contenido”. LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M *Iniciación, desarrollo y documentación...*”, op.cit. Pág. 23.

En esta misma idea encontramos las reflexiones vertidas en su momento por MARTÍN DELGADO acerca de lo ocurrido. Así precisa: “las necesidades recaudatorias obligaron a imponer la práctica de liquidaciones provisionales sobre las declaraciones de los contribuyentes; sin embargo, la masificación de las relaciones jurídicas y el desmedido incremento de las declaraciones determinó la imposibilidad de controlar y de girar sobre ellas las liquidaciones correspondientes, deficiencia que e intentó paliar con el establecimiento de ingresos a cuenta, de retenciones y de configuración de un sistema tributario a expensas de las necesidades recaudatorias.

Pero cuando todas estas medidas se revelaron ineficaces y ante la reforma que vino experimentando todo el Derecho tributario, el legislador optó por generalizar un sistema que suponía la atribución al contribuyente de la obligación de cuantificar las cuotas correspondientes a los conceptos declarados, y de ingresar su importe en el Tesoro, suprimiendo entonces la práctica de la liquidación provisional por parte de la Administración, que satisface así sus necesidades”. MARTÍN DELGADO, J.M “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág.41.

reconocer que supone una alta presión fiscal para el contribuyente. Hemos precisado que una de las razones de la utilización de esta técnica es la mayor complejidad que adquieren los tributos, pues bien, para el administrado también son más complejos y se deposita en él la responsabilidad de liquidarlos correctamente. Hemos de tener en cuenta los efectos de la autoliquidaciones, que de una manera muy clara, precisa PÉREZ ARRAIZ; “son los siguientes: a. Para la Administración la presentación de las declaraciones-autoliquidaciones no implica aceptar la procedencia de gravamen, pero para el sujeto pasivo, junto con los efectos propios de la declaración, supone una vinculación una serie de manifestaciones de voluntad, como por ejemplo decantarse por una determinada opción tributaria, que lleva consigo una operación de liquidación; b. La autoliquidación determina el importe de la deuda tributaria que llevará aparejado el ingreso a cuenta; c. La autoliquidación, dado que lleva consigo una declaración, inicia el procedimiento de gestión; d. La autoliquidación abre el plazo para el cómputo de los términos del derecho del contribuyente para instar a la Administración a confirmar o no su autoliquidación”¹²³.

Pero es que además exige un conocimiento de la normativa y del propio sistema por parte del contribuyente. Quizá hoy con la evolución de las tecnologías y en una sociedad totalmente informatizada no se le vea tal relevancia a esta obligación, pero, a nuestro juicio, la tiene. No fueron pocos los que, en el momento en el que nos encontramos, se vieron obligados a acudir al asesoramiento de técnicos en la materia.

Quizá estas razones, entre otras, hicieron que este sistema también recibiera sus críticas, sirva de ejemplo la siguiente: “El sistema de autoliquidación me parece un método regresivo de recaudación de impuestos,

¹²³ PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit. Pág. 74.

impropio de una Administración tributaria moderna y perfeccionada, donde se ha preferido el “dinero rápido y fácil” en detrimento del rigor y de la lógica, y, en definitiva, de los contribuyentes”¹²⁴. La polémica estaba servida.

Aún así y teniendo claro que se trata de un sistema muy útil para la Administración, las autoliquidaciones se consolidarán con el paso de los años, y su generalización llegará de inmediato. Ello, unido a los deberes de colaboración en el suministro de información por los contribuyentes a la Administración, va a ir sentando las bases del sistema tributario tal y como hoy lo concebimos. Es muy importante en relación con las autoliquidaciones considerar la evolución y perfeccionamiento que va a ir adquiriendo las técnicas informáticas¹²⁵. “La nueva tecnología informática, aplicada a la gestión del sistema tributario, es el segundo estatus que modifica el «status» en que la organización administrativa se viene sustentando. La revolución que introduce este elemento en la función gestora del sistema tributario es de tal importancia, que viene a modificar los planteamientos organizativos anteriores a su aparición. (...) Si la sociedad española ha evolucionado, como lo han hecho todas las de nuestro entorno cultural, la introducción de la informática entre nuestros instrumentos gestores cambia el mapa de decisiones respecto al control y aplicación del sistema tributario”¹²⁶. Gracias a estas técnicas la administración podrá tener numerosa información y de diferentes circunstancias de un solo contribuyente con sólo darle a una tecla. Ello provocará los frecuentes “controles en masa” que hacen que se evite el pequeño

¹²⁴ RODRÍGUEZ FERREIRO, M. “Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados”. G.F num.12. 1984. Pág. 109.

¹²⁵ Como era manifestado “la masificación ha irrumpido con fuerza en la gestión tributaria. Los procedimientos tradicionales ante esta realidad se muestran insuficientes e inadecuados. La gestión tributaria es así un terreno abonado para las nuevas tecnologías, fundamentalmente la informática”. CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* CISSPRAXIS. Valencia 1988. Pág. 22.

¹²⁶ MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria e Inspección Tributaria” en la obra colectiva “la gestión tributaria y el servicio del contribuyente”. IEF. Monografía num.96. 1991.Pág. 136.

fraude fiscal que suponía al Tesoro Público la pérdida de una cuantiosa cantidad de dinero. Sin embargo, también hemos de ver estos controles desde otro enfoque; y es que cierto modo pueden ser considerados como una vulneración del principio de igualdad. Así lo cree GARCÍA AÑOVEROS al afirmar que “... para los impuestos en masa, en cuya aplicación los obligados asumen funciones de aplicación que conducen a la autoliquidación, el control es *a posteriori*, excepcional, y por ello sólo en algunos casos se producen actos administrativos de liquidación. La igualdad, por tanto, queda menoscabada por la esencia misma del sistema. Lo que se comprueba porque, aunque estos datos son celosamente guardados por la Administración, se sabe que en la inmensa mayoría de los supuestos de comprobación la Administración siempre descubre algo, por poco que sea. De donde resulta que los casos no comprobados se traducen, en la mayoría de los casos, en un trato de favor fiscal por comparación con los comprobados.¹²⁷” Efectivamente, en numerosos casos el que un contribuyente que haya infringido sus deberes con el fisco sea o no comprobado dependerá de la discrecionalidad de la Administración. Si bien dicha afirmación pudiera justificarse a través de la dualidad de funciones gestión-inspección, que implica que estos controles en masa siempre se realizan sobre pequeños fraudes, mientras la Inspección se encarga de aquellos más complejos o más difíciles de quebrantar. Sin embargo, siendo ello cierto, la discrecionalidad de la Administración sigue estando presente y es un hecho irrefutable.

Ahora bien, no podríamos concluir el epígrafe sin hacer referencia a algo que tendrá una importancia más formal que de orden práctico pero, a nuestro juicio, criticable; la autoliquidación se implantará como sistema “normal” de iniciación a muchas figuras tributarias pero no va, sin embargo, a tener reflejo en la LGT del momento, ninguna reforma va a modificar las formas de iniciación de

¹²⁷ GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación,...”, op.cit. Pág. 617.

los procedimientos de gestión. Por ello se encajará la figura de la autoliquidación como una forma dentro de la iniciación por declaración. Es cierto, que se trata de una declaración pero nos parece altamente censurable que la LGT después de las sucesivas reformas que sufre en su larga vida no incluya una definición de esta figura. Desde luego al tratarse de una ley ordinaria, si cualquier otra ley establece la posibilidad de autoliquidación es tan válida como si la hubiera recogido la LGT, pero, una ley que busca la continuidad, y la regulación básica y genérica de los distintos tributos debiera recogerlo¹²⁸. Creemos que en las sucesivas reformas que se le realizaron, el legislador perdió la oportunidad de recoger una figura tan usual que consiguió desplazar al sistema que hemos denominado como clásico de gestión de los tributos. En efecto la autoliquidación provoca que desaparezcan las cuatro fases¹²⁹ y que en la mayoría de los casos, por el transcurso del tiempo, las liquidaciones practicadas por los contribuyentes acabaran adquiriendo el carácter de definitivas sin más intervención por parte de la Administración. A nuestro juicio, esta falta de regulación no debiera haber existido ya que la lectura del artículo 101 LGT producía la confusión y cierto desconcierto¹³⁰ al no reflejar claramente la realidad de la mayoría de las figuras tributarias.

¹²⁸ En el mismo sentido, MARTÍNEZ PÉREZ: “Resulta muy difícil admitir que el legislador, que diseñe un sistema lógico, previó una norma que, necesariamente, deja de comprobar la situación tributaria de la inmensa mayoría de los contribuyentes, propiciando así el nacimiento de «bolsas» de fraude cuya impunidad es sólo cuestión de probabilidad, y muy alta. Al menos esta idea repugna al principio de generalidad que al sistema tributario se le atribuye”. MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria...”, op.cit. Pág. 144.

¹²⁹ En este sentido compartimos la afirmación siguiente; “La aparición del contribuyente como agente colaborador en el procedimiento de liquidación, lleva a que el engranaje clásico estudiado chirría cuando se inserta la pieza de la autoliquidación”. ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 23.

¹³⁰ A pesar de que PITA GRANDAL, A. M mantiene que “la estructura en cuatro fases del procedimiento de gestión tributaria, que parece haber delimitado la LGT, no es una estructura estática. Es, a mi juicio, una estructura dinámica, entendiendo que debe calificarse así toda estructura que permite que las fases o momentos que la integran puedan seguir una secuencia flexible, intercambiando posiciones e incluso admitiendo que no se produzcan todas las fases en todos los supuestos”. PITA GRANDAL, A. M “La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”. R.E.D.F. num. 92/1996. Pág.622.

Creemos que la importancia de las autoliquidaciones es fundamental, como venimos manteniendo en este epígrafe. Afirmamos que son éstas las que hacen que el proceso de quiebra del principio de especialización que se había iniciado con las asunción de competencias liquidadoras por Inspección, se continúe ahora con asunción de competencias comprobadoras por gestión. Bajo nuestro punto de vista y a modo de resumen podíamos recoger tres consecuencias fundamentales del establecimiento y generalización en la utilización de la figura de la autoliquidación:

1. Por un lado, las liquidaciones provisionales tal y como están concebida en este momento van a carecer de sentido. Si la deuda es autoliquidada por el contribuyente pierde virtualidad esta figura. Será necesario que la misma desaparezca en los procedimientos iniciados por autoliquidación o que se reconvierta, como ocurrirá, pasando a tener un sentido distinto.

2. La siguiente consecuencia tiene una importancia fundamental en nuestro trabajo. Se va a producir un “vaciamiento competencial” de los órganos de gestión. Éstos ya no van a tener atribuida las labores de liquidación, que hace el propio contribuyente, por lo que se les va a desplazar y se encargarán sólo de las liquidaciones de aquellos tributos que mantengan el sistema clásico. Ello conlleva un vacío importante de funciones de estos órganos. Lo cuál provocará que se le tengan que atribuir funciones distintas. En el momento en el que nos encontramos, el control de las autoliquidaciones será realizado por los órganos de inspección que son los que tenía atribuidas estas funciones y por tanto, sólo un pequeño número de autoliquidaciones van a ser controladas. Y esto nos lleva la tercera consecuencia.

3. La consolidación de las autoliquidaciones como liquidaciones definitivas sin intervención de la Administración. El aumento considerable del número de contribuyentes, es decir, la masificación¹³¹ que se produce, así como la complejidad adquirida por las distintas figuras tributarias y la falta de personal de la Administración para controlar las mismas (órganos de inspección) van a tener como efecto directo un control de un número pequeño de contribuyentes, los cuales, en su mayoría, verán confirmadas sus liquidaciones por el paso del tiempo¹³².

¹³¹ Entendemos por la misma lo siguiente: “Llamamos, en consecuencia, masificación en el sistema tributario al proceso en virtud del cual se produce la aparición en su seno de un número elevado de contribuyentes, muy por encima de los que se pueden considerar normales en otras etapas”. CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 32.

¹³² En este sentido LÓPEZ MARTÍNEZ, J. /PÉREZ LARA, J. M. afirman en relación con las autoliquidaciones “el control de las mismas, se residenciaba en los órganos inspectores, que se mostraron absolutamente incapaces de absorber en su labor de control, a una parte razonable de autoliquidaciones impositivas. El resultado era evidente, la mayor parte de las practicadas por lo contribuyentes, pasaban a convertirse en situaciones definitivas, por el transcurso del período de prescripción de las actuaciones comprobadoras de la Administración”. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. /PÉREZ LARA, J. M., *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit. Pág. 23. reconoce también esta situación PITA GRANDAL, A.M. “... el procedimiento de gestión tributaria, como procedimiento administrativo típico, se podría decir que consta de tres fases perfectamente diferenciables; iniciación, desarrollo y finalización. Sin embargo, cuando nos encontramos ante el supuesto de autoliquidación no resulta nada claro que se pueda sostener dicha diferenciación; el procedimiento en su conjunto puede comenzar y terminar en las autoliquidaciones si no existe intervención administrativa”. PITA GRANDAL, A. M “La atribución de competencias ...”, op. cit. Pág. 623. También destaca esta consecuencia MARTÍN DELGADO, J. M al comentar “esta intervención administrativa se produce en muy reducidos casos, por lo que puede afirmarse que en la mayoría, la liquidación del contribuyente se consolida por el paso del tiempo y el ingreso que ha originado se convierte en definitivo” MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 35. Por su parte, coincide en esta afirmación GARCÍA AÑOVEROS, J que igualmente mantiene que “... lo normal es que no existan actos administrativos de liquidación (...) la inmensa mayoría de las obligaciones tributarias surgen y se extinguen sin que medie acto administrativo de liquidación. Muchos contribuyentes, seguramente la mayoría, transcurrirán lo que podemos denominar la vida tributaria sin ser sujetos pasivos de un acto administrativo de liquidación por los impuestos más importantes”. GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación...”, op.cit. Pág. 598-599. también reflexiona ANDRES AUCEJO, “Tan sólo pensar en la masificación del fenómeno tributario, y en la saturación del número de declaraciones-liquidaciones presentadas anualmente por los contribuyentes, nos puede dar una idea de las dificultades materiales y personales de la Administración para hacer frente a una inspección individualizada”. ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con ...”, op.cit. Pág. 31.

Las autoliquidaciones, por tanto, van a provocar un cambio en el sistema y en la mentalidad, por lo cuál va a tenerse que crea una actividad de control rigurosa¹³³. Para ello, como veremos, harán falta medios personales y materiales.

Además el sistema tributario deberá ser claro y preciso ya que se le está exigiendo al contribuyente un labor que entraña dificultad y, también deberá asegurarse un sistema de recursos con garantías para el administrado y eficaz para aquellas situaciones en las que surjan discrepancias con la Administración. Coincidimos con CASADO OLLERO en que en este periodo de confirmación de la autoliquidación e intervención del obligado tributario “junto al mayor protagonismo que el administrado contribuyente ha ido adquiriendo en la gestión tributaria, y quizá como consecuencia del mismo, es posible constatar como la función que progresivamente viene asumiendo la Administración es sobre todo una función de control de la propia actuación del administrado en el cumplimiento de los deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por la ley.

(...) no sería aventurado aludir a una cierta «tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria», en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para «suplir» la actuación del contribuyente, para «integrarla» cuando parezca insuficiente o para «rectificarla» y «sancionarla», en fin, cuando aquélla resulte irregular.

Se tiende, de este modo, a situar la relación Fisco-contribuyente en los esquemas de mutua colaboración y confianza que, sobre todo, hagan más fácil el fiel y espontáneo cumplimiento de la norma fiscal.

¹³³ Así, “En los supuestos de autoliquidación que son, por tanto, los correspondientes a la mayoría de los tributos, la comprobación de los elementos del hecho imponible, requisito previo para dictar un acto administrativo de liquidación, es facultad discrecional de la Administración. Todo lo cual es consecuencia de la transformación de la actividad de comprobación prevista como ordinaria en la LGT en una actividad de control de declaraciones autoliquidaciones”. GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación,…” op.cit. Pág. 600.

Solo cuando el sistema tributario consiga, por su estructura y funcionamiento, implantar ese clima de confianza en la diversidad de relaciones tributarias derivadas de la actuación fiscal, la única reforma que va entonces a requerir el sistema será la exacta observancia de la ley”¹³⁴.

En estas líneas hemos pretendido dejar claro la importancia de la autoliquidación en nuestro sistema fiscal moderno. Todas las consecuencias expuesta conforman, a nuestro entender, gran parte de la base de lo en lo que se va a ir convirtiendo los órganos de gestión hasta su configuración en la actualidad.

En el próximo epígrafe pondremos de manifiesto como las diferentes regulaciones sectoriales van a ir completando de una manera, quizá más deficiente de lo que debiera, ese “vaciamiento” que hemos puesto de manifiesto en este epígrafe. Pero, antes de ello, vamos a realizar un análisis del concepto de gestión según las diferentes teorías doctrinales.

4.- El concepto de Gestión: Las diferentes posturas doctrinales.

La teorías doctrinales acerca de lo que debe o no debe entenderse por concepto de gestión han sido, hasta la aprobación de la vigente LGT, un importante terreno de discrepancia por parte de la doctrina española.

Creemos que una las mayores deficiencias en las que puede incurrir el legislador es en utilizar un mismo término para referirse a contenidos distintos, o

¹³⁴ CASADO OLLERO, G “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”.H.P.E num. 68. 1981.Pág. 170.

conceptuar palabras con delimitaciones poco claras y faltas de precisión. Y, si de algo adolece la LGT de 1963 en el terreno objeto de nuestro estudio, es precisamente de claridad conceptual. En numerosas ocasiones la problemática que puede suscitar una determinada situación es consecuencia de una falta de claridad al establecer su concepto. La LGT de 1963 no delimita el término gestión, tampoco lo regula con exactitud, y en sus sucesivas modificaciones lo afecta pero incluyendo más incertidumbre aún si cabe. A ello le añadimos que en sus cuarenta años de vigencia, el legislador tributario desoye el propio mandato de la Ley y no establece ni aprueba un Reglamento General de Gestión que hubiera aportado “luz” sobre el tema, la polémica está servida.

Durante años, la doctrina, como veremos a continuación, ha realizado numerosos esfuerzos para delimitar el término gestión, el cuál puede ser interpretado de distintas formas según el artículo de la LGT de 1963 en el que nos basemos¹³⁵. Si hay algo que ha sido ampliamente criticado en la LGT de 1963 precisamente ha sido su falta de sistemática que, en este ámbito de nuestro estudio, tiene unas consecuencias de gran importancia. No en vano se llegó a

¹³⁵ La raíz del problema se encuentra en la propia LGT: El Título III se denomina “La gestión Tributaria” y en él se incluyen ocho capítulos que tratan de lo siguiente; Capítulo I. Los Órganos Administrativos, Capítulo II. La Colaboración Social en la Gestión Tributaria. Capítulo III. El Procedimiento de Gestión Tributaria. Capítulo IV. Las Liquidaciones Tributarias. Capítulo V. La Recaudación. Capítulo VI. La Inspección de los Tributos. Capítulo VII. Los Jurados Tributarios y Capítulo VIII. Revisión de Actos en Vía Administrativa. Si observamos se vuelve a utilizar el término “gestión” en el capítulo III donde se regula las formas de iniciación, la comprobación e investigación y, la prueba dejando para el siguiente capítulo las liquidaciones tributarias. Pero además los artículos 90 y 114 viene a introducir, si cabe, más confusión. El primero de ellos ya que nos comenta la existencia de “*dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten*” y el segundo, en la misma línea, separa el procedimiento de gestión del de reclamaciones al establecer: “*Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*”. Por último, añade una mayor complejidad el artículo 9.c) al incluir un mandato al legislador para que desarrolle la Ley en el distintos reglamentos; A saber “*de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y por el propio de cada tributo*”. Como queda expuesto la falta de claridad era evidente. En efecto, como bien dice el último inciso de este apartado, también ha de tenerse en cuenta la regulación sectorial de cada figura tributaria, pero, lo que es más, esta regulación no será sólo reglamentaria sino también legal, lo cuál sin duda puede producir efectos en la LGT, que, como hemos ya precisado, es una ley ordinaria.

afirmar que “Hoy día se puede decir, no obstante, y sin exageración que con la sola LGT no podría existir una verdadera gestión tributaria. Esta se regula en sus aspectos más relevantes en la leyes, y sobre todo reglamentos, especiales, hasta el punto de poderse afirmar, como ha hecho la doctrina, que existe un procedimiento de gestión para cada tributo”¹³⁶.

Antes de presentar las diferentes teorías sobre el concepto de gestión hemos de dejar claro, como venimos exponiendo, nuestra censura a la regulación llevada a cabo en la LGT de 1963, no sabemos si es que la propia doctrina no tenía claro este concepto¹³⁷ o el legislador no quiso ser preciso en el mismo, debido a que nos encontrábamos a principios de la nueva configuración de los órganos de gestión, pero lo cierto es que ello provoca no pocos problemas prácticos. Como puso de manifiesto MAGRANER MORENO el que acojamos uno u otro concepto nos va a suponer alcanzar unas consecuencias distintas¹³⁸.

¹³⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 84.

¹³⁷ “...las insuficiencias y oscuridades de la doctrina española y el hecho de que ésta no haya alcanzado a configurar la comprobación como una categoría unitaria en la que tienen cabida actos y figuras de diversa índole, se traduce en importantes defectos sistemáticos de la Ley general tributaria. No emplea ésta la denominación de “procedimiento de liquidación” para designar al de aplicación de los tributos; dicha expresión es más bien doctrinal. La Ley general Tributaria reserva la palabra liquidación para designar el acto final del procedimiento (Título III, Capítulo IV, “Las liquidaciones tributarias”) y, siguiendo la terminología tradicional, denomina el procedimiento “de gestión”. Sin embargo, emplea el término “gestión” en dos sentidos distintos: Uno amplio, según el cual “gestión” se contrapone a “resolución de reclamaciones o recursos” (arts 90 y 114 de la Ley general tributaria). En este sentido, la gestión tributaria comprende, además de la liquidación, la recaudación, la Inspección y los Jurados. En el otro sentido, estricto, la gestión comprende exclusivamente la liquidación, y quedan fuera de ella aquellas tres últimas actividades, lo cual concuerda con el artículo 9, 1, c) del mismo texto legal, que prevé la promulgación de reglamentos generales de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Si nos fijamos en que Capítulos quedan después de eliminar el Título III aquellos que se refieren a todo lo que en este sentido no es gestión, veremos que son los cuatro primeros, relativos a los órganos “administrativos”, “la colaboración social en la gestión tributaria” y “las liquidaciones tributarias”. PALAO TABOADA; C “Naturaleza y estructura...”, op.cit. Pág. 54-55.

¹³⁸ “El sentido que le demos al término gestión tributaria mediatizará la referencia a un determinado tipo de órgano o de otros. De este modo, si tomamos la acepción «amplia» de gestión, y partiendo de la estructuración actual de la Administración financiera española, los órganos encargados de la gestión tributaria son la Inspección Financiera y Tributaria, los propiamente llamados de Gestión Tributaria y los de Recaudación. Partiendo de un sentido «estricto» del término, será los órganos gestores los dos primeros; mientras que de una acepción más estricta o «limitadísima», tan sólo

Además una Ley que nace con vocación de general no puede permitirse estas incorrecciones que, además, a pesar de ser criticadas por la doctrina desde su aprobación, como voy a exponer a continuación, y haber sufrido numerosa reformas, nunca en ellas se va a incluir una modificación para aclarar este concepto¹³⁹.

Teniendo en cuenta que en la actualidad esta problemática parece haber sido solventada en la LGT de 2003, al establecer como título para estas materias el de “aplicación de los tributos” y teniendo en cuenta de que se trata de una polémica doctrinal antigua, a continuación, simplemente, expondremos brevemente las distintas formas en que la doctrina¹⁴⁰ entendió el término de gestión, haciendo hincapié en las más relevantes. Así la doctrina atribuía al término gestión diferentes significados:

llamaríamos a órganos gestores a aquellos que se incluyen en el Departamento de Gestión Tributaria”. MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria...*, op.cit. Nota el pie. 51, pág 41-42.

¹³⁹ En el mismo sentido mantiene ANDRÉS AUCEJO tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: “A la vista de la actual confusión terminológica del término gestión tributaria, y al tanto de aquellas voces alzadas cuando aún había tiempo, sólo nos resta afirmarnos en nuestra pregunta inicial: ¿Por qué se ha desaprovechado la ocasión?”. ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 19. Igualmente se mantiene que “.. una LGT debe aspirar también a cumplir con eficacia la función didáctica propia de todo texto codificador, para lo cual debe ser redactada en un lenguaje lo menos esotérico posible”. PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 101.

¹⁴⁰ Sobre el particular se han realizado muchos estudios, consideramos los más importantes los siguientes; GOTA LOSADA, A. *Tratado...*, op. cit.; PALAO TABOADA, C “Naturaleza y estructura...”, op.cit; PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento...”, op.cit; NÚÑEZ PÉREZ, G., “La actividad administrativa de comprobación tributaria”. REDF num. 53/1987; SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho Financiero*. Octava Edición. Universidad Complutense, Madrid. . 1990; PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit; FERNÁNDEZ PAVÉS, M..J. “Administración y gestión tributaria (artículo 90)”. en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a F. Sainz de Buñanda)* IEF. Madrid. 1991. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit; MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit; PITA GRANDAL, A. M “La atribución de competencias...”, op. cit; ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit; LAGO MONTERO J.M., “La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria”. R.H.L num. 86, 1997; PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001. Por todos.

- Gestión en sentido muy amplio¹⁴¹ : Viene referido al contenido del Título III de la LGT 1963. En palabras de GOTA LOSADA : “La gestión tributaria en sentido técnico comprende las funciones de liquidación y sus aspectos preparativos(colaboración social de los contribuyentes, comprobación e investigación, y actuaciones de los jurados), la de ejecución (recaudación tributaria) y determinadas modalidades de la revisión administrativa(recurso de reposición, revisión de oficio, etc.”¹⁴².

- Gestión en sentido amplio: En base al artículo 90 podemos entender por Gestión tributaria las actuaciones destinadas a la liquidación y recaudación. Así lo entiende SAINZ DE BUJANDA “Con la locución «gestión tributaria» nos referimos al conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro. A este tipo de actividades se refiere el artículo 90 de la Ley General Tributaria, cuando nos dice 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 susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.

¹⁴¹ Así lo califican autores como TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 82; Citando a éste ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 16.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 15. Como simplemente “amplio” lo califican MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria...*, op.cit, FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. “Administración y gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 1298-1299 y PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit Pág.26 y como “amplísimo” es calificado por ; PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 101.

¹⁴² GOTA LOSADA, A. *Tratado...*, op. cit. Pág. 200. Como se aprecia él no lo denomina en sentido técnico.

En su sentido más amplio, pues, la gestión tributaria comprende, junto a la función liquidadora, la recaudatoria.¹⁴³ Este concepto ha sido también muy aceptado por la doctrina si bien no todos le atribuyen la misma denominación¹⁴⁴.

- Gestión en sentido estricto¹⁴⁵: En este punto coinciden la doctrina que se trata más de una formulación técnica que doctrinal¹⁴⁶ aunque su base la encontramos de nuevo en el art. 90 pero cogiendo sólo la liquidación, puesto que la recaudación es un procedimiento distinto y que no está enlazado con el procedimiento de liquidación, teniendo en cuenta que una vez terminado éste en pocas ocasiones podrá revisarse por medio del de recaudación.

¹⁴³ SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones...*, op.cit. Pág. 293.

¹⁴⁴ Mientras ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit Pág. 17 o MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 15., si lo recogen así, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 82 lo defina como una “acepción más restringida. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. “Administración y gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 1298-1299, a pesar de basarse en este artículo 90 y en el 114 y darle también la denominación de amplio incluye a determinadas modalidades de revisión administrativa quedando únicamente fuera del concepto las reclamaciones económico-administrativas, por ello creemos que su definición encajaría de mejor manera en el concepto “muy amplio”. Por su parte PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 101, lo menciona sin darle ninguna calificación.

¹⁴⁵ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., “Administración y gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 1299, lo denomina “más limitado”, sin embargo, coinciden en esta denominación de estricto MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria...*, op.cit, Pág. 24, ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 18, PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit Pág.26 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 16.

¹⁴⁶ Por todos, vid. MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria...*, op.cit, FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “Administración y gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 1299-1300 quién además precisa que su apoyo también se ha buscado en la propia Exposición de Motivos de la LGT de 1963 que establece que “el Capítulo V contiene los principios generales de recaudación, como fase específica y autónoma del procedimiento de gestión”.

- Gestión tributaria en sentido restringido¹⁴⁷, comprende las actividades realizadas por los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación, excluyendo a los órganos de inspección. El apoyo normativo de esta teoría lo encontramos en el artículo 9.1.c) que establece que el desarrollo de la LGT se realizará por distintos reglamentos; a saber, el de gestión, inspección, y recaudación. Lo cual implica que se trata de procedimientos y órganos diferenciados. El propio GOTA LOSADA ya reconocía “ hemos de resaltar que la Ley General Tributaria atomiza y desnaturaliza el orden de gestión tributaria, desde el momento en que exige en su artículo 9-1.c) que se promulguen los siguientes Reglamentos Generales relacionados con dicha materia: -De gestión. -De recaudación.-De inspección.-De jurados. La pura verdad es que la Ley General Tributaria contiene dos conceptos de «gestión tributaria» uno *amplio*(...) y otro *estricto* que es una parte de aquél, esencialmente residual, pues alcanza a lo que no son procedimientos de Inspección, Jurados y Recaudación¹⁴⁸,”

Estas son las teorías que, en general, se expusieron acerca del término gestión. Por regla general se admitían tres o cuatro aunque algún sector doctrinal llegó a considerar una quinta¹⁴⁹ posibilidad.

¹⁴⁷ Término utilizado por PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 101 y recogido por ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 19 dándole también la posibilidad de denominarse “más limitado”. PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit. Pág.26, lo califica como concepto “limitadísimo” y otros autores simplemente comentan su existencia sin darle ninguna denominación, en este sentido vid. , TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 83, y FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “Administración y gestión tributaria...”, op.cit. 1300. Por su parte, continúa MARTÍNEZ MUÑOZ, que conceptúa como tercera categoría la estricta y dentro de ella admite la posibilidad de que esta sea limitada, es decir, sea exclusivamente la labor de los órganos de gestión, excluyendo a inspección. Vid. *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 16.

¹⁴⁸ GOTA LOSADA, A. *Tratado...*, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., op. cit. Pág. 201. Vemos que este autor prefiere calificar de “estricta” esta opción.

¹⁴⁹ ANDRÉS AUCEJO, cita una última posibilidad que califica como “la hebra más fina conceptualmente hablando” y viene referida a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su regulación sobre los procedimientos

En nuestra opinión, teniendo en cuenta que en la actualidad no se nos plantea esta problemática, la cuestión de que concepción aceptar como válida no revestía tal importancia desde el punto de vista práctico en el sentido de que el autor, el juez o él que aplicara la Ley si debía hacer referencia a que concepto se estaba acogiendo. Lógicamente, no es la situación deseable pero ya que el legislador no fue capaz de adoptar un término en las sucesivas reformas esta era la única solución posible para el problema planteado.

Aún así no son pocos los que acabaron por acoger el último concepto, puesto que existían unos órganos de gestión que llevaba esa labor, así lo manifestaba en cierto modo la doctrina; De hecho, llegó a aceptarse que fuera más usual utilizar esta opción. Así lo manifiesta ESEVERRI MARTÍNEZ Y LÓPEZ MARTÍNEZ: "..., conforme al artículo 90 LGT, abarca la comprobación, investigación, liquidación de los tributos –todas las actuaciones tendentes a la determinación de la deuda tributaria- y su recaudación (las actuaciones relativas a cobrar el importe de la deuda); si bien desde un punto de vista más restrictivo se suele emplear el término para referirnos a aquellas actuaciones conducentes a la estricta liquidación tributaria, pues las actuaciones administrativas de comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes se comprimen, esencialmente, en el llamado procedimiento de inspección tributaria; en tanto que la fase recaudatoria del tributo se estructura conforme a un procedimiento con sustantividad propia, como es el procedimiento de recaudación, que queda encomendado a los órganos recaudadores de la

tributarios cita los siguientes; gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación. En efecto la ley según redacción de 1992 citaba estos procedimientos, sin embargo, a partir de 1999 se reforma por ley a/1999, de 13 de enero, quedando la redacción de la siguiente forma: " 1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley". Disposición adicional Quinta. Por tanto a partir de esta fecha no tendría sentido esta última clasificación.

Administración Tributaria”¹⁵⁰. En efecto se acoge así este término de gestión y por tanto se aplica al procedimiento del mismo nombre¹⁵¹. Ahora bien que se aceptara esta solución no significa que fuera la adecuada. De hecho la doctrina reclamó incansablemente que esta cuestión fuera aclarada¹⁵². En el momento en que se sucede estas cuestiones y se estaba planteando una nueva LGT se plantea de una forma clara que “...una de las cuestiones esenciales que debería ser abordada en la Ley General Tributaria es la delimitación del procedimiento de gestión para identificarlo con el procedimiento de comprobación abreviada y liquidación llevado a cabo por los órganos de gestión y diferenciarlo de otros procedimientos (inspección, recaudación, procedimiento sancionador y procedimiento de revisión), de forma que la simple lectura de las diferentes rúbricas de la Ley permita identificar, desde un principio, el contenido de cada

¹⁵⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E./LÓPEZ MARTÍNEZ, J, *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General* 6ª Ed. Edición Editorial Comares. Granada.2000. Pág. 484. De hecho el propio PALAO aun admitiendo más correcto el concepto amplio reconoce la mayor utilización de este último: “El término «gestión tributaria» se entiende en algunos casos en un sentido amplísimo, como el Título III de la LGT vigente, que comprende incluso la revisión de actos en vía administrativa; en otros, excluyendo a esta última ya la recaudación; en otros, finalmente, en un sentido restringido, que deja fuera, además de las actividades anteriores, a la inspección. Quizá el sentido que mejor corresponde al significado no técnico del término sea el primero y más amplio de los tres anteriores: En efecto, el diccionario de Casares hace «gestión» equivalente a «administración» y define «gestionar» como «hacer diligencias encaminadas al logro de un propósito». Según esto, la «gestión tributaria» sería toda actividad tendente a la aplicación de los tributos. No obstante, ésta no es la acepción con más valor técnico, que quizá corresponda a la empleada en el artículo 90 de la LGT, en el que, como es bien sabido, las funciones de la Administración en materia tributaria se divide en dos «órdenes»: «de gestión para la liquidación y recaudación» y de «resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten» y se ordena que se ejerzan con separación y se encomienden a órganos diferentes. Lo usual es, sin embargo, que cuando se habla de «gestión tributaria» se esté haciendo referencia precisamente a lo que el citado precepto denomina con notable propiedad «liquidación», designando al todo por su parte más importante”. PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 101.

¹⁵¹ PUEYO MASÓ define al mismo de la siguiente forma: “El procedimiento de gestión tributaria se percibe como una serie de actos internos hasta que se produce el único acto administrativo externo, que manifiesta la voluntad administrativa definitiva”. PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 162.

¹⁵² “... en la futura reforma de la Ley General se aclare terminológicamente y se utilice con mayor precisión este término, estableciendo una denominación coherente cuando se emplee para delimitar, al menos, los siguientes conceptos: los actos (de gestión), el procedimiento (de gestión) y los órganos administrativos(de gestión). MAGRANER MORENO, F.J . *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.37.

procedimiento tributario. En cuanto al concepto de gestión tributaria en sentido amplio, en el caso de que se considerase conveniente su mantenimiento, creemos que debería sustituirse dicha denominación por la de “procedimientos para la aplicación del tributo”.

Asimismo, el futuro desarrollo reglamentario del procedimiento de gestión tributaria debería partir de una delimitación precisa de la gestión, entendida como el conjunto de actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión tributaria para la liquidación del tributo, de manera que su ámbito de aplicación excluya las actuaciones realizadas por la Inspección Tributaria¹⁵³ .

Como analizaremos en otros capítulos de la presente obra la LGT va a suplir las deficiencias en esta materia y, en efecto, se va a recoger la terminología “aplicación de los tributos”¹⁵⁴, y sistemática y conceptualmente encontraremos en esta Ley una mejoría. Sin embargo, habrá también confusiones y parámetros poco claros, así como ausencia durante dos años de un Reglamento que desarrolle la actuación en este ámbito¹⁵⁵.

En estas líneas ha quedado puesto de manifiesto la evolución pausada pero continua que experimenta los órganos de gestión, que partiendo de tener unas funciones liquidadoras, casi exclusivamente, han ido poco asumiendo otras de tipo comprobadora. A ello ha colaborado sobremanera, la aparición de las tecnologías informáticas y en especial, la autoliquidación. Pero también ha tenido su importancia la reforma legislativa en sentido bidireccional por la que los órganos de inspección comienzan a realizar funciones liquidadoras, y al poco tiempo, los órganos gestores asumen ciertas funciones comprobadoras. Todo

¹⁵³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 17.

¹⁵⁴ Nombre que se le da al Título III de la actual LGT de 2003.

¹⁵⁵ Al momento del cierre del presente trabajo, tan sólo existe un proyecto de reglamento para la aplicación de los tributos tanto de gestión, como de inspección cuya aprobación del texto definitivo sigue pendiente.

ello, sin un reflejo claro en la LGT, ni tampoco una normativa específica, ya que existiendo reglamentos para Recaudación e Inspección, no lo había para Gestión. Comienza en este periodo analizado, un cambio en la configuración y naturaleza de los órganos de gestión, que si bien en este momento es muy incipiente, llegará a alcanzar cotas de gran importancia para acabar convirtiéndolos en pieza angular en la aplicación de los tributos por la Administración tributaria.

**CAPÍTULO III.- LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA: LA LEY 25/1995,
DE 22 DE JULIO, DE REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL
TRIBUTARIA Y SUS PRECEDENTES**

1.- La progresiva asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de gestión. Su consolidación práctica por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La generalización de las liquidaciones provisionales «paralelas».

En el capítulo anterior se ha presentado la situación del sistema tributario durante el s.XX. Ha quedado expuesto como se produce la quiebra del principio de especialización provocada por una mezcla de funciones que hasta ese momento eran atribuidas en exclusividad a uno u otro órgano. Se ha generado la utilización de autoliquidación la cuál conlleva un sistema basado en la colaboración entre Administración y administrado. El sistema tributario comienza a demostrar carencias y no son pocas la voces que consideran necesaria una reforma del mismo; un ejemplo de ellas es la reflexión siguiente; “...las relaciones Fisco-contribuyentes no son las que se diseñaron en el año 1963 y (...) la gestión de tributos ha cambiado para centrarse en una colaboración estrecha del ciudadano con los órganos de la Administración. Junto con ello debe tenerse en cuenta también que tal colaboración, debe desarrollarse sin reticencias, incomodidades, ni recelos de unos para con otros. A mi modo de ver, la falta de entendimiento apreciada de un tiempo acá en el desenvolvimiento de las referidas relaciones, no proviene tanto de la natural resistencia del contribuyente a pagar el tributo, cuanto de su desenvolvimiento a través de un procedimiento pergeñado en la Ley General que no responde al desarrollo de unas actuaciones eficaces y ágiles por parte de los órganos administrativos (...) Reglemos el procedimiento

de aplicación de los tributos que es el curso por el que corre el clima de colaboración social con la Hacienda Pública y , sin duda, se habrá avanzado más en el necesario clima de entendimiento de unos para con otros”¹⁵⁶.

Pero si hay algún fenómeno que consideramos de relevancia trascendental en nuestra materia objeto de estudio, es el cambio bidireccional¹⁵⁷ que se produce en relación con los órganos de gestión. Como ha quedado expuesto, en un primer momento es la Inspección de los Tributos la que asume competencias que eran propias de gestión¹⁵⁸; las liquidadoras. Ello produce un vaciamiento competencial de estos órganos y como afirma MAGRANER “En estos últimos años, cuando ya han quedado prácticamente superadas las polémicas existentes en torno a la asunción de las función liquidadora, han empezado a plantearse

¹⁵⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”. *Crónica Tributaria*. Num. 69 /1994. Pág. 20-21.

¹⁵⁷ Así lo entiende también MAGRANER MORENO “La atribución de funciones de comprobación a las oficinas gestoras viene a ser el contrapunto de la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos. Así, ni sólo las oficinas gestoras liquidan, ni sólo los órganos gestores comprueban. Se ha entreverado la tradicional división de funciones, en virtud de la cual las oficinas gestoras liquidaban y los órganos de Inspección comprobaban”. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.85.

¹⁵⁸ La sentencia del la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1995 resume muy bien los cambios producidos y su reflejo normativo: Se “ha tomado en consideración hechos antecedentes de la actual regulación de la gestión tributaria, en la que se delimitaban, claramente, las funciones de inspección (comprobación, investigación), encomendadas a órganos y funcionarios de la Inspección de Hacienda, y las funciones de liquidación, encomendadas a órganos administrativos ajenos a la Inspección (en este caso, la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, después de Gestión Tributaria). Situación que pretendió ser alterada por el Real Decreto 412/1982, de 12 febrero -que encomendó a la Inspección las dos órdenes de funciones-, que fue declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 abril 1984, y que, por tanto, continuó, por expreso mandato de la disposición transitoria de la Ley 10/1985, de 26 abril, siendo regulada por «la normativa actualmente vigente» (constituida por las disposiciones incluidas en el número 2 de la disposición derogatoria del Real Decreto 939/1986) en la que debe destacarse el Real Decreto 2077/1984, de 31 octubre, dictado para remediar el posible vacío legal originado por la mencionada sentencia.

Esta separación entre funciones de inspección y funciones de liquidación desaparece con la nueva redacción del artículo 140.c) de la Ley General Tributaria, introducida por la Ley 10/1985, que, en citada disposición transitoria, suspende la efectividad del precepto (que encomienda a la Inspección la práctica de las liquidaciones tributarias) en tanto no se dictase la disposición reglamentaria aludida en el mismo, lo cual tiene lugar por medio del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 abril)”. Sentencia Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 20 junio 1995.

algunas bien fundadas opiniones acerca de la existencia de conflictos de competencia en la atribución de la función de comprobación. De este modo, en un sentido opuesto a lo que había ocurrido en época anterior, parece existir ahora un resurgimiento de los órganos gestores, a quienes se les quiere dotar de un mayor campo de actuación, utilizándose para ello la función de comprobación. (...), posiblemente a partir de ahora empecemos a vivir un proceso histórico inverso que perfectamente podría culminar con la atribución total de la función de comprobación a los órganos de gestión”¹⁵⁹.

Ahora bien una vez que queda claro la quiebra del principio de especialización, intentaremos presentar la distinta normativa y jurisprudencia que avala esa asunción de competencias comprobadoras por gestión. Si bien, no es una tarea fácil, ya que en la misma línea que se manifestaba en el epígrafe anterior, la LGT de 1963 no va a hacer frente, en estos momentos, a la problemática existente. Habrá legislación pero no general sino sectorial en cada figura tributaria; tendrán una especial relevancia en este sentido las Leyes y Reglamentos reguladores del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas¹⁶⁰. “Ahora, (...), las funciones y los órganos se entrecruzan. Los órganos de gestión comprueban además de liquidar, (...), y, sobre todo, a partir de la reforma de la LGT de 1985, los órganos de inspección, además de la función investigadora que le es propia, liquidan los tributos”. “Esta situación fáctica no es mala *per se*. Lo que sí que es censurable es la indefinición normativa en la que se mueve lo que puede provocar que en un mismo procedimiento intervengan simultáneamente varios órganos, o que no intervenga ninguno, con el consiguiente asombro e indefensión del contribuyente”¹⁶¹.

¹⁵⁹ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 46.

¹⁶⁰ En adelante IRPF.

¹⁶¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”. Pág.85

En efecto de una manera pausada y “silente”¹⁶² se va a revolucionar el sistema tributario. Las autoliquidaciones unidas al aumento de obligados tributarios, va a producir un desbordamiento de los órganos de Inspección y que las liquidaciones realizadas por los propios contribuyentes devengan firmes por el paso del tiempo, puesto que era materialmente imposible controlar todas las autoliquidaciones que se presentan a la Administración; Es necesario que el sistema cambie o sino será imposible controlar esas pequeñas bolsas de fraude que significan una cuantiosa pérdida de ingreso en el las arcas del Estado. El sistema está cambiando; “en los tributos aplicados mediante el sistema de autoliquidación la finalidad de la comprobación, por excepcional que sea, es esencialmente ejemplificadora, y no recaudatoria. Esta liquidación *a posteriori* de la ya realizada por el propio sujeto, en cuanto a aparece en unos pocos casos nada más, aspira, más que a una corrección de las irregularidades que se descubran, y sin perjuicio de hacerlo así, a estimular el afán por la corrección más puntillosa en las declaraciones autoliquidaciones que se han de seguir produciendo, y que nunca se someterán a comprobación, aunque todas corran el «riesgo» de ser comprobadas”¹⁶³.

A este tipo de control va ayudar sobremanera la aparición de la tecnologías informáticas que, aunque, como advertía SAINZ DE BUJANDA “... la técnica informática, cuya utilidad no puede desconocerse desde la perspectiva de los datos y las magnitudes, es rigurosamente inservible para intervenir en cualquier proceso valorativo y axiológico, y, por supuesto, se muestra incapaz de aplicar e interpretar normas jurídicas. Es inútil tratar de evadirse de este planteamiento, porque, si así o hiciéramos los resultados serían doblemente negativos: 1º. Porque el esfuerzo investigador no daría fruto alguno, y, 2º. Porque

¹⁶² Término utilizado en el capítulo anterior siguiendo a LÓPEZ MARTÍNEZ, J. /PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit.

¹⁶³ GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación...”, op.cit. Pág. 617.

si la razón normativa, aplicada a cada caso singular, tratase de sustituirse por la solución técnico-informática, habríamos renunciado, lisa y llanamente, a vivir un Estado de Derecho”¹⁶⁴. De hecho, como expondremos a continuación, se produjeron numerosos abusos por la utilización exclusiva de estas técnicas para motivar los actos y tuvo la jurisprudencia que declarar nulas numerosas disposiciones a causa de ello¹⁶⁵.

Para poder ejercer este control y este cambio en la comprobación de las autoliquidaciones se establece la técnica de la liquidación paralela; Como reflexionaría TOVILLAS MORÁN muchos años después; “...la extensión del sistema de autoliquidaciones(...) junto con el desarrollo de los instrumentos informáticos, la aparición de programas normalizados de cumplimentación de modelos oficiales y la extensión de la obligación de facilitar información de trascendencia tributaria a terceros condujo al reforzamiento de las labores de los órganos gestores en cuanto a la comprobación de las declaraciones-liquidaciones presentadas. Es conocida la polémica jurídica que surgió con la aparición de las «liquidaciones provisionales paralelas» emitidas por estos órganos gestores de la AEAT en base a los datos y justificantes que obraban en su poder al faltar al desarrollo regulatorio que clarificase las nuevas funciones comprobadoras pero también inquisitivas o de investigación y al resultar totalmente insuficiente (aún

¹⁶⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. en el prólogo a la obra: CAZORLA PRIETO, L. M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 11.

¹⁶⁵ Compartimos la opinión de GIMENEZ-REYNA de que “La normalización, la mecanización y el automatismo de nuestra burocracia estaban previstos en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo y hoy resulta ineludible acudir a procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas, dado el volumen de contribuyentes por algunos impuestos, como el que nos ocupa. Pero ello no debe ser motivo ni ocasión para menoscabar las garantías jurídicas de los administrados. GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, E. “Las liquidaciones paralelas”. Rev. Impuestos 2/1985.Pág. 898. En efecto, en este mismo capítulo analizaremos la numerosísima jurisprudencia que intentó poner control a la utilización de estas técnicas como fundamentos de la motivación produciendo la correspondiente indefensión al contribuyente.

hoy lo es) la regulación del cauce procedimental para la realización de tales actuaciones”¹⁶⁶.

La primera aparición de las mismas la encontramos en el ámbito del IRPF para los supuestos de devoluciones en el proceso informatizado que se utiliza en 1980¹⁶⁷. Ésta ha sido muy estudiada por la doctrina¹⁶⁸ y podemos definirla de la siguiente forma: “La llamada liquidación paralela es el fruto de una operación mecánico-informática; implica la actuación de un instrumento informático que opera con arreglo a un programa preestablecido y a los datos que se le suministran del supuesto particular en cuestión, actuación que culmina en el documento que tan desacertadamente desde un punto de vista de corrección jurídica se ha denominado paralela. Esta no es el fruto de una declaración de voluntad; lo es de una actuación mecánico-informática que se desencadena de la forma adecuada.

¹⁶⁶ TOVILLAS MORÁN, J.M. *Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente*. Jurisprudencia Tributaria. Num. 21 Abril 2004. Pág. 30.

¹⁶⁷ La circular de la subsecretaría de Hacienda para la aplicación del proceso informático en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1980, afirma que “la experiencia adquirida en el pasado ejercicio en la realización de las devoluciones de oficio de los excesos de cantidades ingresadas a cuenta y retenidas sobre la cuota resultante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas(...) ha puesto de manifiesto, de un lado, disparidad de criterios interpretativos en relación con determinados aspectos, y de otro, la dificultad de desarrollar el mencionado servicio utilizando los procedimientos tradicionales”. “(...) el principal obstáculo con el que tropezó el pasado ejercicio el servicio de devoluciones fue la propia infraestructura de los servicios que tuvieron que acometer la tarea y los procesos por los que discurrieron. La insuficiencia de medios y la rigidez de los esquemas tradicionales hizo difícil el cumplimiento del plazo legal en la mayoría de las delegaciones de Hacienda. Todas lo cumplieron, pero las más importantes sólo pudieron realizar las devoluciones en el plazo legal, rompiendo con los moldes tradicionales y aplicando los servicios de informática. En este campo, la experiencia pasada muestra que la realización de un elevado número de devoluciones en un corto período de tiempo sólo puede realizarse de una manera ágil y eficaz mediante un proceso informático que comprenda todas las fases del procedimiento”. Circular recogida por CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 139 y ss.

¹⁶⁸ CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit., MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit., FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”. R.I num.1 1995. GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, E. “Las liquidaciones paralelas...”, op.cit. PALAO, C/ BANACLOCHE, J. “Las liquidaciones paralelas”. R.I num. 3. 1995.

Carente de este presupuesto, no se puede hablar, si una metodología jurídica aquilatada se quiere aplicar, de que las llamadas liquidaciones paralelas formen parte integrante del procedimiento de gestión tributaria”(...) “En pocas palabras, las llamadas liquidaciones paralelas no son más que operaciones técnico-informáticas que , sin formar parte del procedimiento jurídico de gestión tributaria, están estrechamente conectadas al mismo como consecuencia de la labor preparatoria e informática que desarrolla con respecto a ciertas fases de aquél”¹⁶⁹.

Lo que CAZORLA PRIETO ha denominado “la paralelización de la gestión tributaria” va a conllevar numerosos problemas prácticos, ya que una técnica informática se va a utilizar como procedimiento de comprobación y por tanto como una actividad administrativa que necesitará cumplir con los requisitos exigibles a la misma (motivación, notificación,...)¹⁷⁰. Ello no será lo más

¹⁶⁹ CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 87-88.

¹⁷⁰ En este sentido coincidimos en la opinión de que “las liquidaciones paralelas no son tales liquidaciones sino más bien procedimientos mecanizados empleados por la Administración para comprobar las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente, y de los cuales puede surgir una deuda tributaria a ingresar superior a la declarada por este último. La consecuencia lógica es que la figura de la mal llamada «liquidación paralela» precisa, como toda actividad administrativa, de una norma legal que la habilite y, ante tal ausencia cabe subsumirla dentro de la categoría de la «comprobación formal» contemplada, entre otros, en los arts. 1 y 34 RGIT como competencia exclusiva de los órganos gestores. La administración, por el contrario, intenta arropar las paralelas bajo el manto de las liquidaciones provisionales, pero, inexplicablemente, suele incumplir el requisito de conferirles suficiente motivación fáctica y jurídica en su notificación, con lo cual lo que debería ser en sentido técnico jurídico una liquidación provisional consecuencia de una mera comprobación formal pasa a convertirse, en la práctica en un acto administrativo insuficientemente motivado por el que se declara la disconformidad de la Administración con los datos consignados por el sujeto pasivo en su autoliquidación)”. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág.67. En la misma línea comenta CAZORLA PRIETO “Las técnicas informáticas son una respuesta a la masificación en la que se encuentra embutido el sistema tributario contemporáneo. Ante ello, el jurista debe aceptar estas técnicas como integrante ineludible del objeto de conocimiento sobre el que se traduce sus preocupaciones. Patente que tiene implicaciones jurídicas, no ya internas, sino también afectante a terceros contribuyentes, el científico jurídico- financiero debe aplicarles la metodología, las categorías y la forma de razonamientos jurídico-financiero. No debe abandonarse, pues, esta materia a la mera razón técnico-informática; lo técnico-informático, soporte del objeto regulado, debe cohonestarse con el orden jurídico hasta lograr que sintonice con él, no sólo de un modo lógico y racional, que no haya saltos en el vacío, sino también en cuanto a la sustancia axiológica de los jurídico-tributario, de lo cual lo informático debe mostrarse con respeto radical”. CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 84.

frecuente y será numerosísimas las sentencias que anularan las liquidaciones paralelas por falta de motivación y por causar indefensión a los administrados. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 junio 1993, tiene una gran importancia ya que será la que precisamente establecerá los parámetros a tener en cuenta para determinar si una liquidación paralela es o no nula. El Tribunal Supremo manifestó la *“evidente desproporción entre la complejidad de las declaraciones que el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas está obligado a cumplimentar, y la sencillez con la que la Administración pretende practicar las que denomina «liquidaciones paralelas» que practica en caso de disconformidad con los datos declarados por los sujetos pasivos”*. Ahora bien, a pesar de que la normativa autoriza *“al órgano competente para recibir esta clase de declaraciones, para girar una «liquidación provisional» a la vista de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos y de los datos consignados en ellas, liquidación provisional que supone una disconformidad de la Administración con los datos declarados por el sujeto pasivo, conforme a cuyos datos se practicó la autoliquidación y el ingreso a cuenta de la cantidad resultante de la declaración, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 36.2 de la Ley 8-9-1978. Es evidente que esa disconformidad es posible y la Ley General Tributaria así lo reconoce al decir en su art. 121 que la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones. Pero al mismo tiempo que la Ley faculta a la Administración para definir su derecho, dispone en el propio art. 121 que «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» lo que hallándonos ante una denominada «liquidación», sea ésta paralela o provisional, no es sino una aplicación de lo dispuesto en el art. 124 de la Ley General Tributaria, según el cual las liquidaciones tributarias deberán ser notificadas a los sujetos pasivos con expresión «de los elementos esenciales de aquéllas»”*.

Continúa nuestro Alto Tribunal “*La mera contemplación de la hoja mecanizada en la que se contiene la «liquidación paralela provisional» que motiva el presente recurso pone de manifiesto que en ella no se cumplen los requisitos que exigen los artículos transcritos. La liquidación podrá ser tal para un técnico en materia fiscal que al mismo tiempo lo sea en informática, pero no lo es para un declarante lego en ambas materias a quien se impone la obligación de realizar complejas operaciones, cada año distintas y más complejas, determinantes de mayor empleo de tiempo en realizarlas o en mayor empleo de dinero si contrata los servicios ajenos para cumplimentar tal declaración, pero a cuyo ciudadano no se puede obligar, de ninguna manera a interpretar lo que unos técnicos en derecho tributario reflejan en una hoja mecanizada, que requiere unos conocimientos informáticos específicos. Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido, y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, así como girar otra liquidación provisional de acuerdo con sus datos de hecho o criterios jurídicos, igualmente debe de protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige, lo que no se cumple, en absoluto, mediante la técnica de la denominada «liquidación paralela» carente de todo soporte legal o reglamentario, en la que se omiten los hechos y los elementos que la motivan, pese a lo cual se indica que contra ella proceden unos recursos administrativos que difícilmente podrán ser motivados en hechos y en derecho, lo que produce una evidente indefensión del ciudadano”.*

Esta doctrina va ser continuamente utilizada por la jurisprudencia para declarar nulas numerosas liquidaciones paralelas¹⁷¹ cuya única motivación es un

¹⁷¹Entre otras, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Murcia, de 19 febrero de 1997; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 1997; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997;

asterisco en donde exista una discrepancia y, sin duda, tiene una importancia fundamental, ya que obliga a la Administración a que utilice las garantías obligatorias en todo procedimiento administrativo. De hecho, encontraremos igualmente resoluciones que los tribunales consideren válidas por no causar indefensión al administrado a pesar de que se trate de liquidaciones paralelas donde la discrepancia queda señalada con un asterisco¹⁷². Los Tribunales optarán, para proceder o no a la anulación de las liquidaciones que se impugnan ante ellos, a examinar si la falta de motivación, en su caso, cuando exista, la motivación irregular ha producido o no indefensión. En el caso de que se haya producido efectivamente anularán la liquidación, en otros, si no hay indefensión es porque entienden que los motivos por los que se ha liquidado han sido comprendidos por el obligado (Incluso, en ocasiones, son utilizados los argumentos para recurrir algún elemento relacionado con la liquidación del impuesto que se impugna) y, por tanto, no ha existido la citada indefensión. La

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha), de 13 junio 1998; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha de 31 de junio de 1998; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Contencioso-Administrativo de Navarra, de 12 de abril de 1999. También son declaradas nulas distintas liquidaciones paralelas por falta de motivación, aunque en el texto no se transcribe directamente la STS de 28 de junio de 1993, las siguientes; Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 20 de abril de 1994; Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28 de octubre de 1998; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de Mayo de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de febrero de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 27 de noviembre de 2002.

¹⁷²Ello ocurrirá cuando la motivación sea correcta; sirva como ejemplo lo que establece la siguiente sentencia; *“la motivación no es un mero rito, sino que tiene un valor instrumental a fin de dar a conocer las razones de la Administración al decidir, permitiendo la impugnación del acto.(...) Se insiste, sin embargo, en que tal motivación es insuficiente por cuanto no explica la interpretación que hace la Administración de la norma tributaria en virtud de la cual tales cantidades tendrían que incluirse en el concepto ingresos íntegros; pero claro esto supone ir más allá de lo que exigen los preceptos citados de la Administración Tributaria, ni es exigible a la luz de la exigencia general de motivación de los actos administrativos, que en modo alguno exige una argumentación exhaustiva y menos respecto a posibles interpretaciones alternativas que en modo alguno han sido introducidas en el debate, lo que, sin ninguna limitación, puede hacer aquí el actor y ni siquiera lo intenta. En definitiva, el aquí actor conoce perfectamente las razones de la liquidación que se le gira, lo que le permite, sin limitación alguna, articular su impugnación, por lo que no puede hablarse de indefensión”*. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de enero de 1999.

jurisprudencia en este ámbito es muy amplia¹⁷³. Con ello, queremos concluir que las citadas liquidaciones nacen por operaciones informáticas que, aunque favorezcan la labor de control por parte de la Administración, sin duda, en numerosas ocasiones producen mermas en las garantías del administrado, sobre todo al comienzo de la utilización de esta técnica, ya que se enviaba directamente el documento fruto de la aplicación informática sin más motivación¹⁷⁴.

¹⁷³ A continuación recogemos los pronunciamientos jurisprudenciales más importantes sobre la materia y dictados en relación con liquidaciones realizadas en el período objeto de estudio del presente epígrafe. (1980- 1995). No consideran la petición de anulación de liquidaciones paralelas en base a que están suficientemente motivadas y no causan indefensión numerosas sentencias entre las cuales citamos; Sentencia del Tribunal Superior del País Vasco de 28 de marzo de 1994; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 30 de septiembre de 1994; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de noviembre de 1994; Sentencia del Tribunal Superior de Galicia, de 22 de octubre de 1996; Sentencia del Tribunal Superior de Galicia de 31 de enero de 1997; Sentencia del Tribunal Superior de Madrid de 27 y 28 de enero de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía, de 16 de febrero de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Galicia, de 23 de abril de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de marzo de 2000; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 17 de mayo de 2000;y, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de julio de 2000; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 20 de julio de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 21 de septiembre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 1 de octubre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de diciembre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2002. Por su parte consideran que no hay falta de motivación bien porque no se ha producido indefensión o bien porque se haya motivado correctamente y por tanto, no procede la anulación de la liquidación; Sentencia del Tribunal Superior de de Justicia Madrid 5 de junio de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 3 de julio de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 30 de octubre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de noviembre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo del 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 31 de julio de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 4 de noviembre de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de enero de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de marzo de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de octubre de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de febrero de 2004;

¹⁷⁴ En el mismo sentido BARRACHINA, La utilización de dichos impresos informatizados donde únicamente se hace expresa indicación de determinadas cantidades, es lógico que puede servir, dentro de sus propias limitaciones, a la agilización de la gestión administrativa de la propia Administración tributaria, pero ello e modo alguno puede suponer ni justificar el sacrificio de determinados derechos y garantías del contribuyente”. BARRACHINA JUAN, E *Liquidación provisional: Motivación: inexistencia: impreso informático. Sentencia del TSJ de Cataluña, n° 734, de 22 de septiembre de 1999*. AEDAF. Octubre 1999, entrega n° 9, informe 50/99. Pág.2.

Creemos como CAZORLA PRIETO que el contribuyente queda desprotegido, como afirmó en su momento: “Esta situación lleva a que crezca el sentimiento de que el contribuyente está cada vez más en manos de máquinas despiadadas, incapaces de escuchar, claro está, y no menos incapaces de rectificar un criterio indiscriminado cuando la situación particular lo demande en aras de los postulados de justicia tributaria. Estado de cosas que es el caldo de cultivo para que se cree una situación psicológica de indefensión del contribuyente frente a la Hacienda Pública. Tendrá aquella más o menos fundamento, pero lo cierto es que la sensación psicológica reinante es de indefensión¹⁷⁵”

Como ha quedado explicitado, debido a que la LGT no va a recoger a las mismas hasta mucho después¹⁷⁶, fue la doctrina administrativa y la jurisprudencia la que analizando las distintas impugnaciones que se le presentaron estableció unos requisitos mínimos para la utilización de las mismas, así como la doctrina que, denunciando los peligros de estas liquidaciones¹⁷⁷, hizo que la utilización de

¹⁷⁵ CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 109.

¹⁷⁶ La Ley 25/1995 reformará el artículo 123 de la LGT para concebir las “liquidaciones provisionales de oficio” donde se podrán reconducir estas figuras de las liquidaciones paralelas.

¹⁷⁷ Reclamaba CAZORLA PRIETO “... el sistema de las paralelas plantea serios peligros, particularmente de que un mecanismo informático suplante una operación jurídico-valorativa como es la que corresponde a la liquidación provisional. Esto llevaría a la paralelización de la gestión tributaria, que traería consigo una homogeneización artificial de la misma, que atentaría al principio de justicia tributaria y debilitaría la posición del contribuyente dentro del procedimiento de gestión. Con el objeto de evitar tales peligros es preciso fijar definitivamente la naturaleza de la llamada liquidación paralela como mera operación mecánico-informática, auxiliar y complementaria de las liquidaciones provisionales propiamente dichas; dejar bien claro el carácter no vinculante del programa informático o conjunto de instrucciones que rigen las operaciones del ordenador y la libertad de apreciación del funcionario a la hora de su calificación jurídica y, por fin, que el Derecho Tributario en materia informática se ocupara decididamente de esta materia”. “(...) Es necesario que las fuentes reguladoras de las llamadas liquidaciones paralelas se ajusten, según su verdadera naturaleza, a las exigencias del sistema de producción de normas jurídicas, en el que se tengan en cuenta, además de los principios de jerarquía y competencia, la claridad, transparencia, publicidad y, en general, las garantías del obligado tributario”. “(...) La presenciadle instrumento auxiliar, que es la paralela, no debe velar el acto de calificación jurídica, que ha de realizar el funcionario a la hora de girar la liquidación provisional subsiguiente”. “(...) El jurista debe ocuparse de algo que, a pasos acelerados, se integra en el objeto de conocimiento de su disciplina, la informática aplicada a la materia tributaria. Tal es el caso del mecanismo de las llamadas liquidaciones paralelas, que deben engarzarse con los esquemas jurídicos del procedimiento de gestión tributaria y hacerlo compatible

esta técnica acabara por regularse, aunque con una falta de claridad clamorosa, y establecerse dentro de un procedimiento, aunque para ello tuviéramos que esperar hasta 1995.

Unida a la revolución que supuso la utilización de estas técnicas, hemos de precisar que esta facultad va a ser ejercida por unos órganos que hasta el momento no habían tenido funciones comprobadoras asignadas con claridad; los órganos de gestión, a los cuales se les atribuye unas competencias, más que difusas en esta materia y que van aumentándose paulatinamente.

Como hemos señalado al comienzo de este capítulo las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección quedan consagradas por el RGIT, y a su vez, ese vacío producido en los órganos de gestión por este motivo y por la generalización de las autoliquidaciones va a quedar “cubierto” al asignarle a los mismos la posibilidad de realizar liquidaciones paralelas. Como ya hemos anunciado, esta regulación no la va a establecer la LGT de 1963 sino que van a ser las disposiciones de los impuestos, en concreto del IRPF.

La ley 44/1978 de 8 de septiembre, establece la regulación del citado Impuesto y no regula la gestión sino que se remite a la regulación reglamentaria que se haga¹⁷⁸. Pero esta ley tiene gran importancia ya que es el reflejo del

con los aspectos axiológicos y funcionales cuya puesta en práctica es misión del Derecho”. CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág.130-131.

¹⁷⁸ Precisamente por este motivo esta ley fue muy criticada así ESEVERRI MARTÍNEZ la aprecia de la siguiente forma; “La Ley que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quizás preocupada en exceso de lo que era una actividad empresarial; cómo se componía la unidad familiar para después derivar hacia ella esta terrorífica fórmula polinómica; o pensando en algo tan sórdido y frío como es una vivienda desocupada; se limitó a describir el perfil de las cuestiones procedimentales en el ámbito de la aplicación del tributo, temas meramente formales de escaso interés por no tratarse de materias amparadas por la reserva de ley tributaria y cuya regulación se confía al desarrollo reglamentario y no se cae en la cuenta de que estos aspectos procedimentales son los verdaderos caballos de batalla en la vida de cualquier impuesto”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras”. Carta Tributaria monografías. Num. 79. 1988. Pág.7.

cambio en el sistema tributario que veníamos anunciando. En palabras de GIMENEZ-REYNA “la reforma del sistema tributario determinó, en la imposición personal sobre la renta un conjunto de nuevas experiencias para la Administración Financiera y, entre ellas, la recepción y tratamiento de un considerable volumen de declaraciones. No es que se introdujera un nuevo impuesto de incidencia *masiva* en la población sino que el antiguo Impuesto General, además de sus modificaciones sustantiva fundamentales, dio paso a otra figura que impone el deber de declarar a todo sujeto pasivo –por encima de cierto límite-, en lugar de la exigencia del desaparecido tributo.

Es evidente que un cambio tan importante como el que supone pasar de unos cientos de miles de declarantes a seis-siete millones exige un cambio en los procedimientos. Pero eso no ha sido así; nuestra Ley General Tributaria no ha sido debidamente adaptada a las demandas del tiempo presente...”¹⁷⁹. La Administración enfrentada a esta problemática, sobre todo en materia de IRPF, comenzará a utilizar las liquidaciones paralelas para los supuestos de devolución y poco más tarde para controlar las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario. Así lo va a recoger el Reglamento de desarrollo de la LIRPF, el R.D 2384/1981, de 3 de agosto que sustituye al anterior Real Decreto 2.615/1979, de 2 de noviembre. El propio preámbulo del R.D 2384/1981 reconoce las carencias del precepto anterior y la necesidad de una regulación mejor sobre este impuesto¹⁸⁰; pero lo realmente relevante bajo el prisma de nuestro estudio es el artículo 160 en cuál se recoge la posibilidad de realizar comprobaciones formales

¹⁷⁹ GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, E. “Las liquidaciones paralelas...”, op.cit. Pág. 895.

¹⁸⁰ Señala el preámbulo: “Los dos primeros años de vigencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han exigido la publicación de diversas disposiciones de carácter reglamentario con posterioridad a la aprobación del Reglamento del Impuesto, al mismo tiempo que han demostrado la necesidad de desarrollar y aclarar preceptos legales que no lo fueron en el citado Reglamento siendo conveniente se apruebe una nueva versión del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que recoja toda la normativa de carácter reglamentario existente y en el que se desarrollen y aclaren aquellos conceptos de la Ley del Impuesto, que no fueron considerados en la primera”.

por parte de los órganos de gestión¹⁸¹; Ahora bien siempre será “*a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas*”. Es decir, el órgano de gestión podrá girar esa liquidación con la mera observación de la autoliquidación presentada. Y, en efecto, ello lo llevarán a cabo los órganos de gestión por medio de las ya citadas liquidaciones paralelas. El problema lo encontramos a la hora de delimitar esta actividad por parte de los citados órganos sin que se llegue a realizar una actividad indagatoria.

Desde esta perspectiva la doctrina¹⁸² ha coincidido en señalar tres resoluciones¹⁸³ del TEAC que significan una aportación jurisprudencial básica en esta materia. En un primer lugar la Resolución de 24 de marzo de 1987 establece que “*la oficina gestora está facultada para practicar liquidaciones provisionales en rectificación de las presentadas por los contribuyentes, cuando tal rectificación pueda tener lugar a la vista del contenido y de los datos consignados por los particulares en sus declaraciones*”. Precisa el TEAC que en modo alguno podrá este órgano desarrollar actuaciones inquisitivas o de investigación como hizo en la liquidación. El Tribunal, en Resolución de 20 de enero de 1988, dictada en interés de ley, ratifica la línea de la resolución anterior y vuelve a confirmar, dentro de los límites comentados, la competencia

¹⁸¹ “Artículo 160. Liquidación provisional por la Administración Territorial.

1. El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas”.

¹⁸² FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. LÓPEZ MARTÍNEZ, J “Inspección. Competencias. Comentario al artículo 140 LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a F. Sainz de Buñanda)* IEF. Madrid.1991. CASADO OLLERO/ FALCÓN Y TELLA/ LOZANO SERRANO /SIMÓN ACOSTA *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La ley 1989. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit. FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación provisional de oficio*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op.cit. (Por todos).

¹⁸³ Recoge un análisis de las mismas más exhaustivo CASADO OLLERO/ FALCÓN Y TELLA/ LOZANO SERRANO /SIMÓN ACOSTA *Cuestiones Tributarias...*, op.cit. Págs 308-309.

comprobadora de gestión, la propia resolución establece que teniendo como límite los datos consignado el la declaración “*la oficina gestora puede efectuarlas rectificando tanto los errores materiales o aritméticos... como aquellos otros que puedan conceptuarse de la interpretación jurídico-fiscal distinta a la que la Administración considera correcta*”, admitiendo, que “*la oficina gestora al practicar la liquidación provisional está facultada para corregir errores de derecho...*”. Y, por último, la Resolución del TEAC de 12 de mayo de 1988 viene a confirmara esta facultad desde sus limites, al negar a las oficinas gestoras la posibilidad de comprobar una disminución patrimonial ya que no se realiza a la vista de los datos consignados en la declaración¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Hemos citado estos tres pronunciamientos del TEAC por la importancia que suponen en el momento en el que se dictan. Obviamente no son los únicos y en relación con las citadas competencias existe numerosa jurisprudencia que dibuja los contornos de las funciones de los órganos de gestión durante este periodo 1981 a 1988. Afirman las competencias de gestión, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 8 de octubre de 1997. Son mas numerosas las sentencias en las que se anulan liquidaciones provisionales por falta de competencia así el TEAC en Resolución de 27 de enero del 1993, de 7 de julio de 1993, de 12 de enero de 1994 y el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en Sentencias de 20 de enero de 1988, de 12 y 24 mayo de 1988 y de 10 de abril de 1995 afirman lo siguiente: “*el órgano de gestión al practicar las liquidaciones provisionales que en él se discuten extralimitó sus facultades, ya que las mismas se limitan a la rectificación de «datos consignados» en las declaraciones, es decir, corregir errores aritméticos o materiales de los datos consignados en las mismas por los sujetos pasivos, los que se deriven de no haber respetado los límites establecidos, o de interpretación jurídico-fiscal distinta de lo que la Administración considera correcto, pero siempre que ello se deduzca indubitadamente de los datos obrantes en el expediente...*”. En la misma línea la sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de diciembre de 1994 y de 5 de febrero de 1996, junto con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 9 de Mayo de 1996, así como la resolución del TEAC de 22 de junio 1996 anulan las liquidaciones provisionales realizadas por la Administración por falta de competencia de los órganos de gestión. Hemos citado las sentencias que nos parecen más relevantes, pero esta relación no sería completa sin recoger las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de octubre y 13 de noviembre de 1998., en ellas el tribunal Supremo aunque admite que las competencias de estos órganos han sido ampliadas acude al ejercicio en el que se dictaron las liquidaciones impugnadas. En la primera de ellas mantiene que “*la Oficina Gestora (...)* sólo podía rectificar la autoliquidación del contribuyente en función de los datos obrantes en ésta, limitándose a constatar y verificar los posibles errores aritméticos o materiales que pudieran existir o, inclusive, las desviaciones jurídicas que se desprendieran con evidencia de la propia autoliquidación o declaración-liquidación presentada. Cualquiera otra labor de comprobación o actividad de indagación habría de ser derivada a la Inspección de los Tributos”, y un poco después en la misma línea comenta nuestro Alto Tribunal: “*durante la vigencia de la originaria redacción reglamentaria, los órganos de gestión no estaban habilitados para rectificar autoliquidaciones, mediante liquidaciones provisionales paralelas, que no resultaran de los propios datos obrantes en la declaración. Así lo reconoció reiteradamente el propio Tribunal Económico-Administrativo Central con fundamento en que tales órganos carecían -a lo que podría añadirse que siguen*

Si comparamos el artículo 160 del RIRPF con esta doctrina, vemos que, en cierto sentido, el Tribunal amplía y sobre todo, confirma las competencias de comprobación por parte de estos órganos. Y, por otro lado, vemos que un Reglamento está regulando unas competencias de unos órganos de gestión en un Impuesto concreto. Si bien la doctrina ha visto la posibilidad del ejercicio de estas competencias en los artículos 109 y 110 en combinación con el artículo 140 y los artículos 1.º y 34 último párrafo del RGIT¹⁸⁵. Como reflexiona LÓPEZ MARTÍNEZ los primeros “describen las actuaciones de comprobación e investigación, residenciándolas de forma general en los distintos órganos de la Administración sin atribuir a ninguno de ellos en exclusividad dichas funciones; que viene asignadas a los órganos de Inspección en el artículo 140”¹⁸⁶. Por su parte los artículos mencionados del reglamento de Inspección fueron los que llevaron al TEAC¹⁸⁷ a afirmar que la competencia de comprobación e investigación es exclusiva de Inspección. Lo que a *sensu contrario* se interpreta admitiendo la comprobación formal por los órganos de gestión¹⁸⁸. Sin embargo, no consideramos admisible que estas competencias no fuesen reguladas de una manera más clara y en el lugar oportuno. Como se ha precisado “mientras que la actividad inspectora se instrumenta procedimentalmente partiendo de una norma de desarrollo de la LGT – como el RGIT- que regula de modo preciso y detallado

careciendo- de facultades de investigación y comprobación, solamente atribuidas a la Inspección - vgr. Resoluciones de 24 marzo 1987 y 12 mayo 1988”.

¹⁸⁵ Artículo 1.º “La Inspección de los Tributos podrá tener atribuidas otras funciones de gestión tributaria. Asimismo, los Órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas”.

Artículo 34, último párrafo: “Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las facultades de los Órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley”.

¹⁸⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J “Inspección...”, op.cit. Pág. 1655.

¹⁸⁷ Resoluciones del TEAC de 20 de enero y 12 de mayo de 1988.

¹⁸⁸ Así lo entiende FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág. 62.

todas y cada una de sus fases – lo que redundaría en un mayor abanico de garantías formales para el sujeto inspeccionado, en clara armonía con el respeto a los derechos de los ciudadanos en los procedimientos administrativos a que se refiere el Título IV de la Ley 30/1992-, por el contrario se echa en falta un Reglamento de Gestión que normativice de modo exhaustivo las vías regladas de actuación de los órganos gestores, lo que conduce a pensar en la aplicación supletoria de los principios y normas recogidos en la legislación administrativa común”¹⁸⁹.

Las consecuencias de los pronunciamientos del TEAC no se hacen esperar y se dicta un nuevo Decreto para IRPF, este es el R.D 9/1988, de 15 de enero. Éste dará una nueva redacción al artículo 160 al contemplar que: *“El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano, que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados”*. Se amplían las competencias de los órganos de gestión en la línea iniciada por el TEAC, ello tuvo como consecuencia fuertes críticas de la doctrina¹⁹⁰.

¹⁸⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág. 63.

¹⁹⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ lamenta que “la producción normativa en el ámbito tributario comienza a ser preocupante en cuanto a la forma de llevarla a cabo. Basta con que los Tribunales de Justicia o los órganos encargados de resolver en la vía económico-administrativa, detecten un comportamiento irregular en el actuar de los Órganos de Administración Tributaria para que, casi automáticamente, el precepto en base al cual se fundamenta la irregularidad en el comportamiento de la Administración, sea modificado con el fin de procurar el quehacer administrativo”, y continúa afirmando más adelante “La reiterada doctrina del TEAC (...) da pie suficiente para pensar que la modificación del artículo 160 del Reglamento de IRPF encuentra su justificación, no en las exigencias que plantea el nuevo procedimiento de gestión- como decía la exposición de Motivos del Real Decreto 9/88- sino en la inequívoca postura de los órganos encargados de resolver en la vía-económico administrativa y que ha venido a limitar la desmesurada capacidad de acción que se habían arrogado las Oficinas encargadas de practicar las liquidaciones provisionales por el Impuesto”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op.cit. Págs.3 y 6.

Queda claro que con esta regulación el legislador admitió la posibilidad de que los órganos de gestión pudieran solicitar justificantes de los datos declarados por el contribuyente: Es decir, podrán realizar actuaciones que sobrepasan la mera comprobación formal, entendida ésta como aquella que “no debe ir más allá de verificar la inexistencia de errores materiales en la declaración-liquidación presentada, así como la adecuada aplicación, por los contribuyentes, de las normas que regulan el Impuesto”¹⁹¹. El Reglamento de 1988 permite a los órganos de gestión llevar a cabo auténticas funciones comprobadoras¹⁹².

A pesar de que en la práctica se asumen estas competencias la doctrina se divide al valorar la validez jurídica de esta reforma. En efecto ESEVERRI MARTÍNEZ afirma que “una cosa es el alcance claramente pretendido a través de la nueva redacción del artículo 160 del Reglamento de IRPF, y otra diferente va a ser su efectividad práctica pues, en mi opinión, estamos en presencia de un precepto que está viciado de nulidad”¹⁹³, esta autor considera, en definitiva que “la redacción del artículo 160 del Reglamento de IRPF `por el Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, está viciada de nulidad. Pero como ya estamos acostumbrados a ello, solo cabe esperar un pronunciamiento de los tribunales de Justicia anulando la eficacia del precepto, para después contemplar sus mismos términos recogidos en cualquier texto legal (tenga que ver, o no, con la Ley de

¹⁹¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op.cit. Pág. 3.

¹⁹² “El nuevo texto del artículo 160 amplía las competencias de los órganos de gestión, al tener este órgano gestor ahora la posibilidad de requerir al declarante la presentación de todos los documentos acreditativos de las deducciones de la cuota y los ingresos anticipados” MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 77. En el mismo sentido lo entiende PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit. Pág. 150. De la misma manera FERNÁNDEZ MARÍN entiende que “con este precepto se inicia el reconocimiento de la función comprobadora en sentido propio de los órganos de gestión”. FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...* op.cit. Pág. 30.

¹⁹³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op.cit. El autor basa la misma en la vigencia de la LGT que en su artículo 140 recoge las competencias de los órganos de Inspección, considerando como forzada y artificiosa la interpretación que lo encaja dentro del artículo 104 y 109. Para profundizar vid. Págs 7 y 8.

Renta) o... aguardar a la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989”¹⁹⁴.

Lo que si fue cierto, estemos de acuerdo o no es que este artículo permanecería en vigor durante unos años sin que fuera eliminado por la jurisprudencia. Como hemos expresado fue el mismo TEAC el que, en cierto modo, abrió esta posibilidad y a la Administración Tributaria le resultó una opción muy buena para solucionar, en parte, sus problemas de masificación y de falta de personal de Inspección que pudieran abarcar todas las autoliquidaciones que se presentaba al año. Así permite dinamizar la estructura de las oficinas de gestión, agilizar el proceso y hacer frente al aumento de declaraciones producido por las reformas en el sistema, el aprovechamiento de las técnicas informáticas, el mayor conocimiento de datos de los contribuyentes, la mejora de la conciencia del contribuyente, en definitiva, por los cambios en nuestro sistema tributario.

Por su parte la jurisprudencia en la materia fue muy numerosa. En muchas ocasiones, los órganos de gestión se extralimitaban de sus funciones realizando labores más allá de lo que contemplaba el propio reglamento y los Tribunales van a ser los que examinarán en cada caso concreto si el contenido de la liquidación provisional ha requerido o no investigación por parte del órgano de gestión para la que no estaba autorizado. De esta forma, se dejó en manos de los mismos, debido a la falta de concreción y al no respaldo de dicha competencia no sólo por la LGT, sino tampoco por la Ley del tributo en cuestión, la función de delimitar la línea entre lo que era competencia de gestión o no. Una línea frágil y movediza y de contornos muy difusos¹⁹⁵.

¹⁹⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op.cit. Pág. 8.

¹⁹⁵ Afirman la competencia de los órganos de gestión en relación con los períodos impositivos que van desde 1988 hasta 1991, ambos inclusive, que se reformará la Ley las siguientes resoluciones y sentencias; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de enero de 1997, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de enero de 1998, Sentencia del

La situación queda perfilada de esta forma y como ha dicho la doctrina¹⁹⁶ “Siempre podrá señalarse -una vez más- el fenómeno de que las leyes de cada tributo construyen su propia gestión al margen de lo dispuesto por la Norma General, pero sin más trascendencia que la del mero llanto por la falta de codificación, la ausencia de una visión global del ordenamiento tributario y la cortedad de objetivos de cada ley que no mira más allá de su propio ámbito sin preocuparse por su coherencia con el resto del ordenamiento. Lamentos todos ellos que ya suenan a viejo y que no parecen inmutar a un legislador más preocupado por atajar y salir al paso de situaciones e hipótesis concretas que por edificar un orden jurídico coherente y capaz de encontrar soluciones en sus principios y en sus normas directrices”.

En efecto, nos encontramos con regulaciones sectoriales y sin ninguna unificación. Y aunque en nuestro estudio lo más relevante sean las reformas en materia de IRPF hemos de hacer un alto en camino para estudiar como afectó este mecanismo de las “liquidaciones paralelas” a otros impuestos.

En el Impuesto sobre Sociedades la discrepancia o diferencia entre su regulación y la LGT es mucho menor. Y ello porque la regulación de la gestión se recoge de la misma manera e incluso con la misma acepción más genérica que

Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 4 de julio de 1998 y Resolución del TEAC de 10 de Septiembre de 1998; ; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de mayo de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 10 de marzo de 2003. Sin embargo, se anulan las liquidaciones realizadas por falta de competencia de los órganos de gestión en las siguientes; Resolución del TEAC de 12 de enero de 1994, de 7 de junio de 1994, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 12 de septiembre de 1996, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de diciembre de 1996; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 1997 ; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de enero y 5 de febrero de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco del 14 y del 25 de junio de 1999, de 1 de septiembre y de 27 de diciembre de 2000; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de octubre del 2002.

¹⁹⁶ AUTOR DESCONOCIDO, “Liquidación provisional de IRPF por órganos de gestión. Comentario a la Res. TEAC 27 enero 1993”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Vol. I., 1993. Parte Presentación. Págs. 1198 -1200.

conlleva la utilización del término “Administración”. Por otro lado, hemos de tener en cuenta que, por las características propias del Impuesto, la intervención de la Administración en muchísimos casos implica examen de contabilidad y por tanto llevar a cabo unas labores de investigación o comparación más compleja por lo que no serán tan habituales las comprobaciones por gestión en este impuesto.

La Ley 61/1998, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece en su disposición Adicional cuarta: “1. *La Administración tendrá derecho a comprobar la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos y a realizar la comprobación e investigación de todos los tributos mediante el análisis de los criterios contables y el examen de su contabilidad, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su negocio, incluidos los programas de contabilidad y los archivos en soportes magnéticos, en caso de que la Empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos*”. Y en el mismo artículo precisa que el examen de documentos y de contabilidad corresponde a la Inspección, de tal forma que al declarar ciertas competencias de ésta está excluyendo indirectamente a los órganos de gestión¹⁹⁷.

El Reglamento de desarrollo de la Ley, que en esta materia estará en vigor hasta la promulgación del Reglamento General de Inspección por el cuál queda

¹⁹⁷ Continúa estableciendo la Disposición Adicional Cuarta: “2. *Dichos documentos y medios, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, estarán a disposición de la inspección dentro de la jornada laboral de oficina aprobada para cada Empresa, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.*

3. *La Inspección podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo. Asimismo la Inspección podrá tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copias a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este artículo.*

4. *La Inspección podrá realizar también estas actuaciones para la obtención de datos que puedan afectar a la determinación de las bases imponibles de sujetos pasivos distintos del afectado directamente por la investigación.*

5. *La actuación de la Inspección se producirá, si así lo desea el sujeto inspeccionado, en presencia de su representante legal, o persona designada por éste”.*

derogado y remitida esta regulación al propio RGIT, su artículo 296 establece la competencia para realizar las “actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito de este Impuesto” a la Inspección de los Tributos¹⁹⁸ y la de realiza la verificación de “la concordancia entre la cuota declarada y la ingresada y examinarán la documentación presentada a fin de detectar y requerir la subsanación de las anomalías observadas¹⁹⁹” a los órganos de la Administración Tributaria. Igualmente, este reglamento, regula la competencia de éstos para realizar las devoluciones tributarias²⁰⁰. Por tanto, como afirma MAGRANER MORENO “puede afirmarse que en el Impuesto sobre Sociedades la Inspección de los Tributos tiene atribuida la función de comprobación e investigación en sentido amplio, mientras que para los órganos de gestión se reserva la llamada «comprobación formal», consistente en la verificación de la declaración

¹⁹⁸ “Artículo 296. *Comprobación e investigación.*

1. Las actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito de este Impuesto se realizarán por la Inspección Financiera y Tributaria, y abarcará la totalidad de los hechos imposables y períodos no prescritos. Asimismo comprenderá la comprobación de las retenciones practicadas o que se debieron practicar a terceros por el sujeto pasivo y viceversa.

2. Para el desarrollo de dichas actuaciones, la Administración Tributaria podrá utilizar los medios que considere convenientes, entre los que figurarán:

a) Declaraciones del sujeto pasivo por este u otro Impuesto.

b) Contabilidad del sujeto pasivo, extendiéndose tanto a los registros y soportes contables como a los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones así como a los contratos y documentos con trascendencia tributaria.

c) Datos cruzados obtenidos directa o indirectamente de otros contribuyentes y que afecten al sujeto pasivo.

d) Datos e informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración y el derecho de denuncia, sin que sea preciso informar de los datos personales u otros que permitan la identificación del denunciante.

e) Información obtenida de otros Órganos u Organismos administrativos.

f) Cuantos datos, informes y antecedentes pueda procurarse legalmente el Inspector actuario”. .D 2631/1982, de 15 de octubre.

¹⁹⁹ Artículo 293 de R.D 2631/1982, de 15 de octubre.

²⁰⁰ “Artículo 263. Devolución de oficio.

Cuando el importe de las retenciones que se hubieren efectuado sobre los ingresos del sujeto pasivo supere la cuantía de la cuota a que se refiere el art. 262 anterior de este Reglamento, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso o a compensarlo” .D 2631/1982, de 15 de octubre.

presentada y la corrección de errores a la vista de los datos presentados por el contribuyente”²⁰¹.

Aún así el concepto de “comprobación formal” tiene unos límites confusos ya que la normativa no se encarga de establecerlos claramente y será necesario acudir a las distintas circulares de la Administración saber que esta comprendido o no dentro de la misma²⁰². La jurisprudencia y doctrina administrativa, por su parte y como ocurría en el ámbito del IRPF tampoco marca una línea muy clara aunque debido a, como se ha dicho antes, las características del Impuesto en muchos casos estima la improcedencia de la liquidación girada por Gestión. Así en la Resolución del TEAC de 5 de julio de 1994 en relación con una liquidación provisional del ejercicio de 1989 se manifiesta de este modo; *“la Dependencia de Gestión Tributaria, si bien (...) es competente para girar liquidaciones provisionales «paralelas», sin embargo, en el caso que nos ocupa, se ha excedido de su competencia, ya que sin examinar la documentación a que se ha hecho referencia no podía practicar liquidación provisional «paralela» por el concepto que nos ocupa, por lo que dicha liquidación es improcedente y debe ser anulada”*²⁰³. Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con una liquidación paralela que rectifica una deducción por doble imposición de dividendos estima que: *“Los hechos son los que constaban en la autoliquidación y las correcciones efectuadas pueden considerarse razonablemente en un ámbito aplicativo de normas puesto que, además, tampoco la demanda expone argumentos que hicieran especialmente dudosa o*

²⁰¹ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.113.

²⁰² Para un estudio detallado Vid. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Págs. 113-115.

²⁰³ Se manifiesta igual el TEAC en Resoluciones de 22 de junio de 1994 y de 11 de enero de 1995. Deniega también la competencia de los órganos gestión debido a que la verificación de la liquidación que se impugna conlleva unas labores más allá de la que le corresponde a los citados órganos la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1998.

complicada dicha aplicación.(...)No puede aceptarse la incompetencia alegada ya que se entiende que la separación de funciones estriba en la necesidad de que la inspección cuente con garantías suficientes, circunstancia ajena a la simple diferencia por aplicación normativa que deriva en un procedimiento matemático”²⁰⁴.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido²⁰⁵ en la misma línea que el Impuesto de Sociedades no se establece un órgano encargado de la comprobación formal sino que se utiliza la fórmula genérica de la Administración²⁰⁶. Los órganos de gestión realizan una mera comprobación formal de las autoliquidaciones que reciben sin que ello conlleve mayor problemática. Cosa distinta es las polémicas surgidas a raíz del establecimiento en su artículo 168 de la liquidación provisional de oficio por sus características especiales²⁰⁷.

²⁰⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Madrid de 14 enero de 1999.

²⁰⁵ En adelante I.V.A.

²⁰⁶ Ley 30/1985, de 2 de Agosto. Reformada por Ley 37/1992, de 28 de diciembre y R.D 1624/1992, de 29 de diciembre.

²⁰⁷ Artículo 168 LIVA: “Uno. Transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquélla el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

Dos. La liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, ajustándose al procedimiento que se determine reglamentariamente.

Tres. Las liquidaciones provisionales reguladas en este artículo, una vez notificadas, serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las reclamaciones que reglamentariamente puedan interponerse contra ellas.

Cuatro. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones que procedan con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria”.

La doctrina²⁰⁸ ha visto en esta figura un establecimiento del procedimiento de estimación indirecta en el que no se establece que órgano lo llevará a cabo, falta de establecimiento que se solventó a través del artículo 51 de la LGT que permite que la misma sea realizadas tanto por los órganos de inspección como por los de gestión. Sin embargo esta cuestión no fue unánime y otro sector afirmaba no entra ante una estimación indirecta sino ante “una modalidad singular de la comprobación que se lleva a cabo en gestión de este tributo, y que utiliza medios indirectos o estimatorios en su desarrollo”²⁰⁹. Sea calificada de una u otra forma, lo cierto es que los órgano de gestión podían dictar, de la manera que ha quedado recogida, liquidaciones provisionales de oficio²¹⁰.

Creemos que el problema común en ambos impuestos y del que adolece y adolecerá la LGT durante un largo período de tiempo es que la utilización del término Administración no facilita ni aclara en nada toda la polémica en esta materia. No podemos utilizar indistintamente Administración y gestión, ya que la primera engloba a la segunda junto con inspección. Si pretendemos que la relaciones del contribuyente sean con la Administración, no le confundamos después distinguiéndole entre inspección u gestión, y si lo que queremos, en efecto, es separar la actividad de cada uno de estos órganos, entonces regulémoslo con claridad y sin tantos supuestos “límite” que no ayudan en nada a las buenas relaciones con el Fisco y además aumenta, sobremanera, el número de recursos que se presentan contra la Administración. Sin embargo, en contra a esta afirmación van a ir las distintas regulaciones que hará el legislador, inclusive,

²⁰⁸ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.117- 121.

²⁰⁹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “La liquidación provisional en el I.V.A.”. R.E.D.F num. 84. 1994. Pág. 761.

²¹⁰ No consideramos lugar éste para hacer un análisis exhaustivo sobre esta cuestión. Para profundizar sobre ello vid. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “La liquidación provisional...”, op.cit., y FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...*, op.cit.

como veremos, la de la LGT 2003 que sigue recogiendo confusión y falta de claridad, aunque en un grado menor²¹¹.

Como ha quedado puesto de manifiesto la verdadera ampliación de competencias de los órganos de gestión es realizada por las distintas disposiciones que se van aprobando en materia de IRPF. Y, siguiendo esta línea ya comenzada, la Ley 18/1991, de 6 de junio junto con su reglamento de desarrollo el RD 1841/1991, de 30 de diciembre, ampliarían estas competencias al permitir a los citados órganos requerir información al contribuyente a excepción de la que implique documentación contable.

Antes de entrar en el contenido de ambos y realizar un análisis sobre el mismo, hemos de poner de manifiesto, que si bien, seguimos viendo incorrecto que la LGT siga sin reflejar lo que es ya más que una posibilidad aislada²¹², es decir, la competencias comprobadoras de los órganos de gestión, vemos más adecuado el procedimiento por el que se ha llevado a cabo la reforma en esta ocasión; En efecto, el regular esta materia por reglamentos era algo que nos parecía incorrecto e incluso atentatorio con el principio de legalidad. Sin

²¹¹ Somos conscientes de que la idea de la actual LGT era dejar la labor de distinguir entre las funciones de unos y otros a los reglamentos, pero, con todas las cautelas que conlleva el afirmar sobre un proyecto de reglamento, en el mismo no se añade nada a dicha delimitación, es más tal y como se regulan los procedimientos, la confusión entre funciones es, si cabe mayor.

²¹² Coincidimos con MAGRANER MORENO en “reiterar nuestra crítica a la falta de coordinación general que existe en el Ordenamiento tributario. Es verdad que la ley de IRPF puede regular la actividad de los órganos gestores, como también puede regular cualquier materia relacionada con Derecho Tributario, sin embargo, no vemos necesario que, existiendo una Ley General, que teóricamente debe ocuparse de estas cuestiones, y su posible desarrollo reglamentario, deba ocuparse de las mismas la Ley de un tributo. Menos aún cuando para hacerlo: primero, incurre en una contradicción con lo previsto en la norma general; (...) segundo, no establece claramente el resultado de la misma(...); tercero, no dice qué medios deben ser utilizados por estos órganos para realizar su función(...); y, por último, fija el resultado de la misma en la liquidación provisional, que entendemos sólo puede estar justificada, siguiendo para ello, a falta de un reglamento de gestión, lo previsto en la LGT y en las normas reglamentarias vigentes, tras la realización de un simple cotejo o subsanación de errores efectuado por la Administración gestora, pero nunca tras una verdadera comprobación, función que subrepticamente se le otorga con la Ley del IRPF al órgano gestor”. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 83.

embargo, en 1991 estas competencias van a ser recogidas por la Ley reguladora de Impuesto. Sin duda, un cauce más correcto.

El artículo 99 de la LIRPF²¹³ regula de una manera clara que los órganos de gestión ven ampliadas sus competencias, ya no serán sólo de comprobación formal o cotejo sino que también abarcarán auténticas funciones comprobadoras²¹⁴, si bien con diferencias sustanciales con los órganos de Inspección pero con problemas de delimitación y de asignación de una misma función a dos órganos diferentes, lo cuál como señala, FERNÁNDEZ LÓPEZ “puede generar un grave inconveniente, a saber, la dificultosa articulación interna de potestades como consecuencia de que unas mismas competencias se hallen atribuidas a órganos diferentes de una idéntica organización administrativa”²¹⁵. Nada más lejos de la realidad este “choque” de competencias es, a nuestro juicio, uno de los mayores problemas que vamos a encontrar en esta materia, teniendo en cuenta, además que los procedimientos y los efectos de los mismos son diferentes según se trate de uno u otro órgano²¹⁶.

²¹³El artículo 99 LIRPF establece: “*Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las liquidaciones provisionales que requieran la comprobación de documentación contable de actividades empresariales o profesionales”. Ello, preceptúa en el apartado tercero se “entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos”.

²¹⁴ Coinciden en esta apreciación FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág.69 y 70, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. 68 y ss. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 84 y ss, FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...* op.cit. Pág. 39 y ss. PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit. Pág. 151 y ss.

²¹⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág. 70.

²¹⁶ Mantenemos que la ley de IRPF, como tampoco hará la LGT, no está dictando unas funciones en exclusiva para gestión quitándoselas a inspección, si no que ciertos ámbitos pueden ser llevado a cabo por ambos. No hay competencias exclusivas o excluyentes de los órganos de Gestión. En este sentido de ha afirmado que “... en los términos tradicionales de la LGT, había un diseño bipolar evidente: no se cuidaba nuestro primer texto legal tributario de regular situaciones intermedias,

Los órganos de Gestión a partir de esta regulación podrán realizar comprobaciones de las declaraciones recibidas atendiendo a diferentes datos:

a. Datos suministrados por el propio sujeto pasivo en la declaración del Impuesto.

b. Datos en poder de la Administración obtenidos por los diferentes métodos que tiene la misma para conseguirlos; tanto por captación, que son los resultantes de los datos solicitados por la propia Administración al obligado, como por suministro, que son el resultado de las diferentes informaciones que los terceros suministran sobre obligados tributarios a la Administración, v.gr la información suministrada por los retenedores²¹⁷.

c. Los datos que requieran al propio contribuyente siempre y cuando no afecten a la documentación contable.

Del análisis de estas potestades se deduce una de las diferencias básicas con la comprobación realizada que llevan a cabo los órganos de inspección. Estos últimos podrán ir más allá al no tener vedado ninguna materia para realizar

claramente existentes, puesto que si la Administración Tributaria podía lo más (comprobación exhaustiva), era evidente que podía lo menos (comprobaciones intermedias y abreviadas), ya que en ninguna parte quedaba prohibido que se pudiera realizar comprobación exclusivamente de un determinado hecho imponible: con exclusión de otros, de un periodo inferior al de preinscripción, etc". "Y, aparte de esta reflexión deductiva, hay un reconocimiento expreso de estas situaciones de comprobación parcial y/o abreviada por el artículo 11 del RGIT, desarrollando las últimas su artículo 34" .MORILLO MENDEZ, A "Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria". Carta Tributaria. Num. 238. 1996. Pág. 3.

²¹⁷ Para profundizar sobre los mismos nos parece muy acertado el estudio que realiza LÓPEZ MARTÍNEZ en sus dos monografías, entre otras; *Los deberes de información tributaria*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1992 y *La información en poder de la Hacienda Pública, obtención y control*. Madrid. EDERSA., 2000.

dichas actuaciones y las de investigación²¹⁸, si bien siempre dentro de los límites que establece la propia LGT. Pero si hay diferencias entre ambos órganos, consideramos dos de gran importancia en este momento; Por un lado, el procedimiento a seguir va ser distinto según el órgano que lleve a cabo la comprobación; y, por otro, los efectos de la citada actividad podrán ser distintos también en función de que órgano emane la resolución. En estas diferencias estriba uno de los puntos principales de la problemática en relación con estas competencias compradoras de los órganos de gestión que llegará hasta nuestros días.

Sin perjuicio de un estudio más detallado que realizaremos en el siguiente epígrafe²¹⁹, coincidimos en la valoración que realizan PÉREZ ROYO Y AGUALLO AVILÉS al examinar el citado artículo 99 en relación al cuál entienden que en él “no se establecía claramente el alcance de esta función, ni se especificaban los medios que estos órganos debían utilizar en el desempeño de la misma y las garantías que asistían a los contribuyentes. En relación a éste último punto era especialmente preocupante la facultad que la LIRPF atribuía a los Órganos gestores para practicar liquidaciones provisionales en base a meros ‘antecedentes’ con que contara la Administración, sin necesidad de que (tal y como el artículo 146.2 prevé para las actas con prueba preconstituida, a las que

²¹⁸ Como afirma FERNÁNDEZ LÓPEZ: “los órganos de gestión no tienen atribuidas todas y las mismas facultades de comprobación de que goza la Inspección, pues, de lo contrario, perdería toda virtualidad la atribución específica de potestades recogida en el art. 140 y ss. LGT. En concreto, interpretando literalmente la LGT y el RGIT, cabe considerar como facultades exclusivas de la Inspección cuyo ejercicio conforma el contenido de la potestad de comprobación, al menos, estas tres: entrada y reconocimiento de fincas donde se desarrollen actividades sometidas a gravamen (arts. 141 LGT y 29 RGIT), examen de documentación contable (arts. 142 y 36 RGIT), y obtención de información con trascendencia tributaria (arts. 140 d LGT y 37 y 38 RGIT)”. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág.62.

²¹⁹ Creemos que es más correcto tratar toda esta problemática a raíz del estudio de la reforma de la LGT por Ley 25/1995 que estudiaremos a continuación. Ello debido a que al fin y al cabo esta regulación es sólo en materia de IRPF y la citada reforma afectará a todas las figuras impositivas. Por ello aquí dejaremos meramente esbozado el problema.

podría asimilarse este supuesto) el hecho que motivara la liquidación debiera reputarse probado según las reglas contenidas en los artículos 114 a 119 LGT. En principio, pues, era posible practicar una liquidación provisional en base a la información aportada por un tercero (artículos 111 y 112 LGT), a la que podría darse mayor valor que la propia declaración del sujeto pasivo que, sin embargo, goza de la misma presunción de veracidad, de acuerdo con el artículo 116 LGT. La norma, además, no establecía un trámite de audiencia previa del interesado, tal y como prevé con carácter general el artículo 84 de la Ley 30/1992. La mayoría de las veces esas liquidaciones se han practicado en base a cruces informáticos, sin motivación alguna (en contra del artículo 54.1 Ley 30/1992), lo que ha provocado una nutrida jurisprudencia contra este tipo de actuaciones”²²⁰.

Efectivamente la jurisprudencia y la doctrina administrativa son de suma importancia en este terreno tan frágil y poco claro, ya que será la que se encargue de declarar o no la competencia de los citados órganos, como ocurrió en las anteriores reformas de IRPF y ha quedado presentado en este epígrafe. Si en las sentencias y resoluciones analizadas hemos visto la anulación de un número importante de liquidaciones, ahora el fenómeno se va a invertir en tanto en cuanto ya los órganos de gestión tiene un campo de actuación muchísimo más amplio; *“Así las cosas resulta que la actuación llevada a cabo por la AEAT (oficina de gestión) no se ha excedido de las posibilidades de actuación que el art. 99 transcrito contempla, pues aquélla ha partido de las declaraciones presentadas por el recurrente así como del documento aportado tras el requerimiento, sin que, por otro lado, se haya verificado comprobación de documentación contable de actividades empresariales o profesionales, lo que sí excedería del ámbito de competencia de la oficina de gestión”*²²¹. Los tribunales

²²⁰ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona. Aranzadi. 1996. Pág. 442

²²¹ Sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León de 29 de enero del 2000.

no tiene problema en reconocer que “...*el único limite, legalmente establecido, a las competencias de las oficinas gestoras para poder dictar liquidaciones provisionales en base a los datos declarados y justificados por los interesados, ya sea esta justificación realizada «motu proprio» o a requerimiento del órgano, o bien de los antecedentes obrantes en poder de la Administración, consiste en la práctica de liquidaciones de rendimientos derivados de actividades empresariales, o profesionales que exijan la comprobación de documentación contable, es decir de aquellos libros y registros establecidos por la normativa mercantil y fiscal, y de la justificación documental de los asientos en ellos realizados*”²²². Encontrándose aún casos de anulaciones por falta de competencia²²³, cada vez la afirmación de las actuaciones de los órganos objeto de nuestro análisis se irá haciendo más frecuente²²⁴.

²²² Resolución del TEAC de 17 de noviembre del 2000 para unificación de doctrina.

²²³ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 12 de marzo de 1998 anula las liquidaciones provisionales efectuadas por los órganos de gestión en relación con el IRPF en los períodos 1991 y 1992 si bien en base a Real Decreto 9/1988 que efectivamente era aplicable al primero de ellos pero no al segundo. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de enero del 2002 afirma en relación con una liquidación efectuada por los órganos de gestión en el período 1994: “*esta Sala entiende que a los órganos de gestión sólo les está permitido requerir o solicitar datos, mas no comprobar o investigar la situación fiscal del interesado*”. Si bien se basa en la Sentencia del TS de 24 de Octubre de 1998, cuyo contenido, que hemos comentado con anterioridad en este epígrafe, va referido a una liquidación de 1986, por lo que la legislación aplicable era totalmente distinta. Estas son sólo dos sentencias que muestran como la as sucesivas reformas de la LIRPF así como el cambio en el régimen de los órganos de gestión de manera tan rápida tampoco llegaba a ser asumido por la jurisprudencia. Creemos que desde la entrada en vigor de esta ley en 1991 sólo podrían anularse aquellas liquidaciones paralelas calculadas en base a documentación contable que, como hemos visto, actividad vedada a los órganos de Gestión. Y así lo realizan las sentencias de el Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 23 de diciembre de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 19 de marzo de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 4 de abril de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 6 de octubre de 2003.

²²⁴ En este sentido; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 20 marzo de 1997; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 11 de marzo de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 30 de abril de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de julio de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 31 de julio de 1999; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de febrero del 2000; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de noviembre del 2000; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de mayo de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de septiembre de 2001; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de enero de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

Decíamos también que las diferencias son apreciables desde el punto de vista de los efectos. Como sabemos, el resultado de estas actuaciones se materializa en una liquidación provisional de oficio, las conocidas “liquidaciones paralelas”, cuya característica hasta el momento ha sido la libre modificabilidad de las mismas por Inspección, como, en efecto, recoge el segundo apartado del artículo 99 que hemos transcrito. No pretendemos en este punto realizar un estudio detallado de esta cuestión, a la que nos referiremos más adelante, sólo quede apuntado, que en aquellos casos en que los órganos de gestión lleven a cabo unas labores de comprobación, atenta contra el principio de seguridad jurídica que la misma pueda ser modificada por inspección sin ninguna vinculación con lo ya comprobado. La que realiza la comprobación al fin y al cabo es la propia Administración, con independencia de que en términos organizativos ella tenga distribuida las labores de control entre dos tipos de órganos, por tanto como afirma MAGRANER MORENO “La Administración debe ostentar una única facultad de comprobación del hecho imponible, el resultado de la misma debe ser reflejado mediante la práctica de una liquidación definitiva: de este modo, el obligado tributario no tendrá la inseguridad permanente de que una vez comprobado por la Administración pueda someterse de nuevo a otra comprobación. El órgano encargado de tal comprobación puede ser el que reglamentariamente se determine, a no ser que reforme la LGT. La Administración no puede hacer valer la confusión existente en la LGT para desarrollar enmascaradamente dos comprobaciones sobre el mismo hecho”²²⁵. En efecto, no podemos atribuir competencias “semi-inspectoras” a unos órganos en aras de conseguir una mayor efectividad en el control de las declaraciones-

de 4 y 13 de noviembre de 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de del país Vasco de 13 de marzo de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 14 de marzo de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 1 de abril de 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 8 de septiembre 2003; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de noviembre de 2003.

²²⁵ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 58.

autoliquidaciones que evite el fraude fiscal pero sin recoger también unos efectos paralelos a las competencias que estamos asignando, ello menoscaba la seguridad jurídica, la garantías de los administrados y el principio por el cuál la Administración no puede ir contra sus propios actos²²⁶.

En este aspecto la jurisprudencia, basándose en las disposiciones normativas, proclama la libre modificabilidad de la liquidación tributaria. Sirva de muestra la siguiente afirmación cuya idea impregna la inmensa mayoría de las resoluciones y sentencias²²⁷ del momento: *“Como es sabido, la liquidación provisional produce efectos meramente transitorios, pues forma parte de su esencia la de poder ser rectificadas por la liquidación definitiva, según puede verse, en términos generales, en el artículo 124.2.º de la Ley General Tributaria²²⁸”*.

La expuesta será la línea adoptada por la mayoría de los Tribunales hasta nuestros días pero merece la pena hacer hincapié en varias sentencias que se dictaron en esta época y que no comparten esta opinión²²⁹; El TS en sentencia de 9 de febrero de 1991 afirma : *“Nos hallamos, por lo tanto, ante un error de derecho, que no puede ser rectificado mediante una actuación inspectora, que puede poner de manifiesto las omisiones en las que ha podido incurrir el inspeccionado, y ello con trascendencia fiscal, pero que no debe de intervenir en la rectificación de los elementos de derecho, como es el tipo, aplicados por la*

²²⁶ Hemos recogido la opinión de un autor y esbozado la nuestra; Sin embargo insistimos en remitirnos al estudio pormenorizado de esta cuestión que se realiza al valorar la regulación que otorga la Ley 25/1995 a la LGT.

²²⁷ Nos remitimos al análisis de la liquidación provisional de oficio que se hace en el siguiente epígrafe de la presente obra.

²²⁸ Sentencia Tribunal Supremo de 11 de julio 1998.

²²⁹ Hemos de precisar que las mismas que a continuación recogemos no son en el ámbito de IRPF, pero si en el período temporal que estamos analizando y en relación con liquidaciones practicadas por los órganos de gestión.

Administración al practicar una liquidación, para cuya modificación ha de acudirse a la declaración de nulidad o de lesividad, como tiene declarado reiteradamente esta Sala. Como ésta fue la actuación tanto de la Inspección, como de los órganos gestores modificando el tipo aplicado anteriormente en una liquidación, sin previa anulación o declaración de lesividad, es evidente que nos hallamos ante unos actos radicalmente nulos”.

Por su parte la Audiencia Nacional también en relación con una rectificación de un tipo de gravamen aplicado en liquidación provisional por la propia Administración en Sentencia de 2 de marzo de 1993 afirma que *“la base aplicada (determinación cuantitativa del género), en tanto que la elección del tipo de gravamen, ya se efectúe caso por caso, ya sea el resultado de la programación dentro de un sistema informatizado, procede siempre, en definitiva, de un autor, el funcionario que liquida o el programador, y consiste en una operación intelectual cuya estructura implica el manejo de una norma para un supuesto concreto, siendo una modalidad de la interpretación, y, en suma, la equivocación ha de ser calificada como error de Derecho y no de hecho, con las consecuencias inherentes”*, por ello continúa afirmando *“tal error de derecho no puede ser rectificado mediante una actuación inspectora, como aquí sucedió, que no debe intervenir en la rectificación de los elementos de derecho, como es el tipo, aplicados por la Administración al practicar una liquidación, para cuya modificación ha de acudirse a la declaración de nulidad o de lesividad, siendo la modificación del tipo aplicado anteriormente en una liquidación, sin previa declaración de nulidad o de lesividad, un acto radicalmente nulo”*.

Creemos que, aunque no sea en materia de IRPF, si nuestro Alto Tribunal considera que los errores de derecho no pueden ser modificados libremente por parte de la inspección, numerosa de las liquidaciones provisionales que giran los

órganos de gestión debían de estar protegidas de la misma manera²³⁰. Como ya hemos puesto de manifiesto el contribuyente se relaciona con la Administración Tributaria y no puede ser la “víctima” de la autoorganización de la misma²³¹. La existencia de diferentes planos administrativos (gestión –inspección) no puede redundar en una efecto negativo para el contribuyente como es el hecho de que una liquidación emanada de un órgano y que el contribuyente ha de cumplir

²³⁰ Totalmente en contra se manifiesta PEDRAZA BOCHÓNS que manifiesta en relación con las citadas sentencias el siguiente comentario; “... la limitación de la Inspección a las actualizaciones indagatorias siempre que medie una liquidación provisional, se nos antoja desproporcionada.

Por ello, creemos conveniente aventurar una interpretación final, que sitúe los pronunciamientos comentados en su justo ámbito y ayude a reflexionar sobre la oportunidad y consecuencias de su extrapolación y generalización.

Destacamos, a tal efecto, que las sentencias resuelven recursos en materia de desgravación fiscal a la exportación y que se fundan en pronunciamientos anteriores, en los que se califica la liquidación incidida por el error favorable al contribuyente como acto declarativo de derechos. Razón que les induce a oponerse a su invalidación mediante liquidación complementaria y a postular la vía de la nulidad y de la declaración de lesividad, con la apoyatura prestada por los artículos 153 y 159 LGT y sus concordantes de la entonces vigente Ley de Procedimiento Administrativo.(...)

En esta calificación del acto como declarativo de derechos, cuya referencia se obvia en otras sentencias más recientes, creemos hallar la clave de la cuestión y el argumento que desaconseja extraer de su contexto la prohibición a la Inspección de intervenir en la rectificación de elementos de derecho, cuando realice actuaciones subsiguientes a liquidaciones provisionales.

Si la teoría de la declaración de derechos llegó a asentarse en el ámbito expuesto, no parece que, en general -puede plantearse cuando se reconoce el derecho a la devolución-, sea conciliable con la configuración constitucional del tributo. La Administración, meramente gestora del interés común, se limita a hacer efectivo el mandato contenido en las leyes tributarias que articulan el deber constitucional de contribuir al gasto público. Por ello, incluso cuando aplica beneficios fiscales, no hace sino respetar las modulaciones legales del presupuesto de hecho, sin qué resulte procedente hablar de derechos e intereses de los sujetos pasivos contrapuestos a los de la Administración. (...)

La liquidación provisional del tributo no tiene como función declarar o denegar derechos, sino determinar la existencia y exacta cuantía de la prestación tributaria y exigir al obligado a ingresar su importe. No obstante, debe reconocerse que las sentencias estudiadas suponen un gran avance en el acercamiento entre los procedimientos tributarios y el procedimiento administrativo común”. PEDRAZA BOCHÓNS, J.V., “Rectificación de las liquidaciones provisionales por la Inspección de los tributos”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Tomo I. 1993. Págs.1324-1325.

²³¹ En relación al hecho de que la Administración esté dividida para su organización efectiva, aunque refiriéndose a la división territorial se refiere el siguiente pronunciamiento jurisprudencial: “...ha de tenerse en cuenta también que la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos”. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1996 en relación con una tasa liquidada en 1972.

pueda ser totalmente modificada en sentido opuesto por la misma Administración. Ésta debido a *“la personalidad única de la Administración le obliga a actuar conforme al principio general que le impide ir contra sus propios actos, y, para variar su actuación, debe seguir la vía impugnatoria de la declaración previa de lesividad...”*²³².

Igualmente no debemos olvidar que la Administración se rige por nuestra Constitución y ello, implica, en palabras de TEJERIZO LÓPEZ, que *“La actuación de la Administración tributaria debe reunir las características de eficacia, coordinación, ausencia de discrecionalidad y celeridad, principios, por otra parte, recogidos en la Constitución”*²³³.

Ahora bien, expuesta nuestra opinión lo cierto es que la LIRPF de 1991 recoge estas competencias y la libre modificabilidad de las liquidaciones dictadas por los órganos de gestión. A pesar de las críticas de la doctrina²³⁴, la afirmación de estas competencias será una constante que vendrá a reafirmar la Ley 25/1995.

²³² Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1985, de 26 de octubre de 1984, de 3 de marzo de 1986 y de 12 de diciembre de 1988.

²³³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *“La reforma...”*, op.cit. Pág. 91.

²³⁴ Por citar algunas; *“En definitiva, nos parece que este ámbito de justificación que se permite a los órganos gestores requerir para efectuar la liquidación paralela rebasa con mucho la llamada «comprobación formal» que les reserva el artículo 1º RGI, y sobre la que se deslindaba su competencia de la de los órganos inspectores. Obviamente, el problema no es tanto el prurito competencial entre unos y otros órganos, sino, sobre todo, el apartamiento que ello permite para obtener datos y justificantes al margen de los procedimientos de comprobación y de investigación que regulan y encauzan las actividades inspectoras, con evidente detrimento de las garantías insitas a todo procedimiento administrativo. Como el mismo artículo 99 Ley del IRPF advierte en su apartado 2º, esta competencia gestora se desarrollará sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección, con lo que un sujeto pasivo puede verse constreñido sucesivas veces a tener que aportar datos y justificar lo declarado ante órganos distintos y confines distintos. No nos parece adecuado que tras un decenio de procelosas discusiones y debates incluso jurisprudenciales sobre la delimitación de competencias y de procedimientos en esta materia, se vuelve nuevamente a poner en cuestión el deslinde conseguido cuando ya se había alcanzado un cierto grado de pacificación y de consolidación en torno a estas cuestiones”*.AUTOR DESCONOCIDO *“Competencia liquidatoria de los órganos de gestión (Comentario a la Res. TEAC 5 julio 1994)”*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Vol. II .1994. Parte Presentación. pags. 1209.

Compartimos con MAGRANER que “el mandato previsto en el art.99 LIRPF constituye un régimen particular sobre la comprobación tributaria y sobre la liquidación, diferente al que viene establecido en la LGT y en el RGI. (...) puede afirmarse que los órganos de gestión se encuentran legalmente habilitados para desarrollara funciones de comprobación e investigación del hecho imponible del IRPF, simplemente con ciertos límites, e independientemente del alcance real que se consiga con estas actuaciones, su resultado será siempre una liquidación que revestirá el carácter de provisional, liquidación que estará a la espera de que los órganos de inspección o el mero transcurso del tiempo de prescripción la transformen en definitiva²³⁵” .

El sistema tributario español estaba cambiando y como afirma TEJERIZO LÓPEZ “En el esquema de la LGT, la actuación administrativa era «normal», mientras que ahora es «patológica», no sólo en el sentido de infrecuente o esporádica, sino en el sentido, mucho más importante, de que su actuación obedece al incumplimiento de deberes de los sujetos obligados. Si se me permite la expresión, aunque sea un poco exagerada, la Administración Tributaria se ha convertido en una policía tributaria”²³⁶. Hemos pasado de un procedimiento de gestión absolutamente reglado a uno en que la discrecionalidad ha ido asumiendo cada vez un mayor protagonismo²³⁷, aunque siguen presentes “dos de las grandes

²³⁵ MAGRANER MORENO, F.J *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.99.

²³⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 85.

²³⁷ En este sentido afirma GOMEZ CABRERA, “Si el procedimiento de gestión es un procedimiento aplicativo del tributo, es decir, destinado a hacerlo efectivo, teóricamente al menos, debería ser tendencialmente reglado” (...) “Sin embargo, el crecimiento desmesurado del número de contribuyentes y la complejidad creciente del sistema tributario hacía que la realidad demostrara el carácter utópico del procedimiento clásico de gestión, por la sencilla razón de que una vez girada liquidación provisional no siempre se desplegaba la fase de comprobación y porque cuando se hacía no siempre se ejercitaban de modo completo ya acabado todas las potestades posibles. Es decir, que, en teoría, el procedimiento debía estar desprovisto de decisiones discrecionales, pero en la práctica y ante la imposibilidad de apurar una comprobación completa y acabada de todas y cada una de las declaraciones presentadas, se traduciría en la existencia de una discrecionalidad de hecho, al menos, en dos aspectos concretos: la determinación de as declaraciones a comprobar y el modo de llevar a cabo esa comprobación a través del ejercicio de unas potestades u otras”.

cuestiones latentes en la Historia de la Administración y que, al parecer, siguen sin resolverse. La «ambición» de competencias en el ámbito normativo, que luego no se cumplen; y la distribución desequilibrada de recursos entre los distintos órganos, atribuyendo excesivamente a unos y escasamente a otros. No es necesario apostillar que ambas cuestiones han producido siempre el mismo efecto final: la ineficacia. Por consiguiente, si la Historia nos alerta del problema, no volvamos a «tropezar» en él; pensemos racionalmente cómo se pueden aprovechar mejor los recursos y distribuyamos las competencias y los recursos conforme a este criterio²³⁸. Sin embargo, no parece tener muy clara esta cuestión el legislador que seguirá regulando la potestad de una misma actuación para distintos órganos hasta nuestros días.

Como se ha afirmado: “Ante todo, hay que poner de relieve que no ha existido una reforma de la gestión tributaria, de los procedimientos en suma, paralela a la reforma tributaria sustantiva. En los últimos quince años han existido, es cierto, abundantes normas que han regulado la gestión tributaria, incluso algunas han revolucionado el tradicional esquema de las funciones de la Hacienda Pública. Pero tales normas, en todo caso incompletas, se han dictado de un modo sincopado y asistemático, no parecen constituir piezas de un conjunto

“ Precisamente, para aliviar a la Administración tributaria del peso del sistema artesanal clásico de gestión, se modifica la función que el mismo ha de desempeñar, la aplicación del tributo, básicamente a través de las autoliquidaciones, va a ser gestionada por los obligados, quienes van a declarar, calificar, y, en suma, cuantificar e ingresar el importe de sus obligaciones tributarias, de tal modo que el procedimiento de gestión va a dejar por ello de ser un procedimiento aplicativo del tributo, para pasar a ser un procedimiento de «control de la propia actuación del administrado», que es quien materialmente lo gestiona. (...) Con la subsidiariedad del procedimiento va a consagrarse la discrecionalidad. Si su despliegue ya no es necesario para que el tributo pueda ser efectivo, quiere decirse que la decisión de incoarlo o no, en cuanto que la Administración no viene obligada a ello, va a depender exclusivamente de su juicio subjetivo de oportunidad, es decir, que va a ser decisión discrecional”(...)” La discrecionalidad es consustancial a cualquier actividad de control y, como tal, al procedimiento de gestión, en cuanto que básicamente es una actividad fiscalizadora del fiel cumplimiento por los obligados de sus deberes tributarios”. GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*. McGraw-Hill. Madrid. 1998. Pág. 434-435.

²³⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria..., op.cit. Pág.139.

diseñado apriorísticamente y, sobre todo, no parecen haber tenido como norte el respeto de los principios constitucionales”. “(..) La actuación de los órganos de la Administración no ha contribuido en modo alguno a paliar los defectos de la normativa, sino todo lo contrario. Dos son las críticas más importantes que se pueden hacer al respecto: La primera es la enorme discrecionalidad de que gozan los órganos de la Hacienda Pública que, en ocasiones, bordea de forma peligrosa la arbitrariedad. Esta discrecionalidad resulta injustificada, desde el punto de vista jurídico, en cuanto que aparecen confundidos en un todo, órganos y funciones investigadoras y decisorias”. “(...) La segunda es la enorme resistencia a introducir y aceptar cambios en la gestión de los tributos”²³⁹.

Nos encontramos en un período en que “los órganos de gestión (...) se han visto desprovistos, a favor de los órganos de inspección, de su función más característica; la de liquidación; mientras que, casi de forma paralela en el tiempo, han sido compensados por este vaciamiento funcional, principalmente en el ámbito del IRPF, al serles concedidas una mayor participación en la fase de comprobación del hecho imponible. Esto último, sin embargo, se ha hecho sin reformar previamente la estructura del procedimiento previsto en la LGT, lo que ha ocasionado grandes problemas de interpretación en determinados aspectos puntuales de este controvertido campo del Derecho tributario formal, de los cuales dos han sido suficientemente destacados: el primero, el ámbito de actuación de cada uno de los órganos mencionados dentro de la fase de comprobación tributaria, así como la referencia a la cláusula habilitante de la función comprobatoria; y, el segundo, los efectos derivados del ejercicio de esta actividad, principalmente, o lo referente al resultado final de la misma”²⁴⁰. Para solucionar los mismos se promulgará una ley de reforma parcial de la LGT que,

²³⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios” R.E.D.F num. 82/1994. Pág. 291.

²⁴⁰ MAGRANER MORENO, F.J *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 123-124.

como veremos a continuación, en ocasiones no sólo no esclarece sino que agrava algunos de los problemas ya existentes. Aún así una vez que se solucionan algunos de sus problemas técnicos, debidos a imprecisiones terminológicas, si afirma estas competencias comprobadoras por parte de los órganos de gestión. En cuanto al segundo de los problemas, no va a encontrar solución legal en la citada reforma. Pero, mejor pasemos a su análisis detallado.

2.- La reforma de la Ley General Tributaria por Ley 25/1995, de 22 de julio, y el reconocimiento de la facultad de comprobación abreviada de los órganos de gestión: Referencia a la liquidación provisional de oficio.

Ha quedado puesto de manifiesto la diversidad de normativa, carente de criterio único, y la numerosa problemática generada por el mismo. Creemos que en esta materia “destaca la carencia de una ordenación sistemática e integrada. Esta regulación ha nacido a salto de mata, sin responder a un designio previamente fijado”²⁴¹. Pero tampoco en el período que nos adentramos encontramos un destino claro por parte de la Administración. Se intenta regular de manera uniformada lo que ya venía aconteciendo en la práctica pero de una forma, a nuestro juicio, poco clara, sesgada, e incompleta. Una asignación de competencias como la que estudiamos, no se puede hacer mediante una simple reforma de dos artículos en una Ley que, además, no respondía en general al procedimiento de aplicación de los tributos. Si queremos que los órganos de gestión tengan un mayor ámbito de actuación permitámoslo pero siempre con una regulación clara, suficiente y que califique la situación con su nombre y

²⁴¹ CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 65.

características, no valiéndose de artificios y rodeos que lo único que consiguen es confundir a la jurisprudencia, a la doctrina, y, al que resultará siempre más perjudicado por esta situación: el contribuyente.

Pero antes de seguir emitiendo valoraciones sobre esta reforma de 1995 creemos necesario realizar un análisis del espíritu de la misma; del cambio en la redacción de los artículos 121 y 123 y sus consecuencias tanto desde un punto de vista técnico, como puede ser su redacción y lo que realmente contempla en el marco de la LGT, como desde un punto de vista material, es decir, la nueva configuración de la comprobación abreviada y de la liquidación provisional de oficio; sus consecuencias; así como un análisis de los pronunciamientos jurisprudenciales más importantes. Realizada esta labor estaremos preparados para emitir un juicio y una valoración pausada y fundamentada sobre lo que realmente supone esta reforma en la evolución de los órganos de gestión.

La LGT es reformada por Ley 25/1995, de 22 de julio. El legislador es consciente de que la LGT es el eje vertebrador del ordenamiento tributario español, y aunque opta por el mantenimiento de la misma en vigor, considera oportuno realizar ciertas modificaciones para adaptar las la misma a la realidad social²⁴². A pesar de la descoordinación reinante en el momento de promulgación de la ley, el legislador reconoce que: “La adecuada relación entre la Ley General Tributaria y la normativa propia de los tributos, así como el desarrollo reglamentario de los preceptos de aplicación directa recogidos en esta Ley constituyen el cimiento de la normativa tributaria, que ha resistido de manera

²⁴² Afirma el Preámbulo de la L25/1995 “La Ley General Tributaria, constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario español...”(...) “El transcurso del tiempo, sin embargo, ha requerido las pertinentes adaptaciones normativas para adecuar el sistema tributario a la realidad social”. Y en el momento de redacción de la Ley el legislador admite “la necesidad de dotar de rango legal adecuado a determinados preceptos de una norma clave en el funcionamiento del ordenamiento tributario y los defectos que la experiencia aplicativa ha puesto de manifiesto demandan una reforma parcial de la Ley General Tributaria”.

satisfactoria el paso del tiempo y los trascendentales cambios acaecidos en España, y ha mantenido tanto su plena aplicación como su condición de eje rector y vertebrador del sistema tributario”. En efecto, el legislador opta por reformar la LGT ya que es consciente de la existencia de normativas sectoriales que vienen a recoger figuras de “complicado” engarce en la Ley vigente hasta el momento²⁴³ y con ello considera queda solucionada toda la problemática planteada²⁴⁴.

Con esta reforma, afirma el legislador, “dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa, se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias. En relación a lo cual se regulan de manera pormenorizada las liquidaciones provisionales de oficio que debe dictar la Administración tributaria cuando dispone de suficientes elementos acreditativos de la existencia del hecho imponible, su realización o de la exacta cuantía de la deuda tributaria”. Efectivamente la reforma parcial va a dar un nuevo sentido a los artículos 121 y 123 para así recoger la posibilidad de comprobación abreviada y posterior liquidación provisional de oficio por parte de la Administración²⁴⁵. Analicemos ambos preceptos:

La nueva redacción del artículo 121 es la siguiente:

²⁴³ Ello ha quedado detalladamente expuesto en el epígrafe anterior.

²⁴⁴ Realizamos esta afirmación en base la Exposición de Motivos de la Ley objeto de estudio en la cuál se mantiene lo siguiente: “. Aunque parcial, esta reforma tiene, sin embargo, la suficiente entidad para dar respuesta a los problemas que hoy en día están planteados y refuerza el papel de la Ley General Tributaria como norma básica del ordenamiento tributario, marco definitorio de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en el contexto de una sociedad avanzada, que demanda de forma creciente un mejor cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes, para así hacer realidad el principio constitucional de general y equitativa contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos”.

²⁴⁵ Sobre el término “administración” aunque ya hemos manifestado nuestra opinión en el epígrafe anterior, realizaremos un análisis más detallado con posterioridad en este mismo apartado.

“1. La Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos.

2. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada”.

Como se puede observar mantiene el principio de no vinculación de la Administración a las declaraciones tributarias que recogía la redacción anterior²⁴⁶ pero contempla, en su segundo apartado, dos novedades; En primer lugar, suprime la referencia a la necesaria notificación con motivación cuando se produzca un aumento de la base tributaria sobre la declarada por el contribuyente y en segundo lugar, se recoge, por primera vez en la LGT, la figura de la comprobación abreviada como paso previo a la liquidación provisional que podrá llevar a cabo la Administración.

En la misma línea se realiza la modificación del artículo 123. En este caso la redacción cambia por completo, y de recoger la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales tras la impugnación de la competencia de los jurados tributarios²⁴⁷, pasa a configurar una liquidación provisional de contenido y

²⁴⁶ *“1. La Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos.*

2. El aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven”. Redacción del artículo 121 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, original. En vigor hasta el 22 de julio de 1995.

²⁴⁷ *“Cuando proceda la intervención de los Jurados tributarios y los sujetos pasivos impugnen su competencia, la Administración podrá practicar de oficio liquidaciones provisionales o cautelares teniendo en cuenta las bases tributarias que se hayan determinado en períodos anteriores y las declaradas por el propio contribuyente”.* Redacción del artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, original. En vigor hasta el 22 de julio de 1995.

alcance distinto. Así a partir de la entrada en vigor de esta ley el contenido del artículo 123 será el siguiente:

“1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no

inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

Creemos que esta reforma pretendía dar cobertura legal al fenómeno ya existente de las llamadas liquidaciones paralelas, sobre las que ya nos hemos manifestado en el epígrafe anterior, que la Administración venía tratando como unas meras liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión en base a unas competencias que le han sido atribuidas gradualmente por parte de las distintas regulaciones de los tributos, como ha quedado puesto de manifiesto²⁴⁸.

Ahora bien, utilizamos el verbo “crear” ya que el legislador no supo o no quiso ser claro en este aspecto, y configuró tal potestad a favor de la Administración²⁴⁹, en general. Sin precisar si se refería a los órganos de gestión o

²⁴⁸ Así lo considera igualmente parte de la doctrina que afirma que la regulación de los arts. 121 y 123 de las liquidaciones provisionales de oficio (...) intentaría, como uno de los principales objetivos, reconducir las liquidaciones paralelas, cuyo régimen jurídico ha estado siempre marcado por la polémica doctrinal y jurisprudencial, al ámbito más concreto de las liquidaciones provisionales de oficio, giradas tras una *comprobación abreviada* de los datos disponibles por la Administración tributaria, logrando así una mayor seguridad jurídica y garantía para los obligados tributarios”. AAVV *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)* CEDECS. Barcelona. 1995. Pág. 298.

²⁴⁹ Resulta destacable que frente a la polémica que suscita la LGT en relación con este término, la normativa foral del País Vasco que se redacta en unos términos parecidos aclara la cuestión desde el principio: “Frente al estado de la cuestión descrito bajo el marco de la Ley General Tributaria, las SSTSJ País Vasco de 14 y 25 junio 1999 nos sitúan en un marco parcialmente distinto, o si se prefiere, en un marco distinto al de la vigente Ley General Tributaria y más próximo a su redacción original, dado que los dos preceptos básicos sobre la materia, los artículos 109 y 140 (Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa), respectivamente disponen que «las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo por los servicios con funciones de Gestión e Inspección de los tributos, según se disponga reglamentariamente» y que «corresponde a la Inspección de los Tributos la integración definitiva de las bases tributarias y proponer las liquidaciones tributarias resultantes».

A partir de la normativa anterior, la STSJ País Vasco de 14 de junio 1999 sienta dos criterios de actuación en esta materia generalmente compartidos: 1º, la oficina gestora puede legítimamente proceder a correcciones de datos o hechos y a las rectificaciones «de derecho» que se desprendan del propio contenido de la declaración; y 2º, el carácter necesariamente excepcional de los supuestos en que deba producirse una liquidación provisional correctora de la practicada por el contribuyente, que deberá ser la consecuencia de una comprobación muy limitada”. AUTOR DESCONOCIDO, “Competencias de las oficinas gestoras para dictar liquidaciones provisionales y efectuar

inspección. Nos estamos refiriendo a la problemática desde el punto de vista técnico que hemos anunciado al comenzar este epígrafe. En efecto, la referencia de ambos artículos a la Administración planteó, en su momento, numerosos estudios doctrinales²⁵⁰.

La doctrina vino a plantearse cuál era la finalidad de la ley; si pretendía aumentar las potestades de los órganos de gestión o si por otro lado, al utilizar el citado término se refería a los órganos que según su configuración habían tenido competencia para ello: la inspección. Hemos de tener en cuenta que el legislador siempre utiliza el término Administración incluso en el propio preámbulo de esta ley de reforma, por lo que la opción no se presentó de una manera clara²⁵¹. A ello hemos de añadirle que el ejecutivo sigue incumpliendo el mandato de la LGT por el que se le encargaba la elaboración y aprobación de un reglamento de gestión, cuestión que a nuestro juicio merece una crítica puesto que consideramos falta de rigor que el legislador se conforme con una pequeña reforma de la LGT y no se implique en la redacción de unas normas reguladoras para los citados órganos.

comprobaciones abreviadas, con particular referencia al régimen jurídico del País Vasco”. Jurisprudencia Tributaria. Parte de presentación. Págs. 1321.

²⁵⁰ Analizan esta atribución de la potestad de comprobación abreviada y por ende de dictar liquidaciones provisionales de oficio, entre otros; PEÑA ALONSO, J.L., CORCUERA TORRES, A., CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma de la Ley General Tributaria*. Mc.Graw-Hill. Madrid, 1995. TRIGO MORTERERO, A., “Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria* 75/1995. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Las liquidaciones provisionales de oficio (A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo)”. *R.T.T* num. 31. 1995. DE LA PEÑA VELASCO, G., “La liquidación provisional...”, op.cit. PÉREZ ROYO, F./ AGUALLO AVILÉS, A: *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. PITA GRANDAL, A.M., “La atribución de competencias...”, op.cit. PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”. *R.H.L* 79/1997, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Las funciones de los órganos de gestión: algunas consideraciones críticas”. *Q.F* 3/1997. FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...* op.cit., PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit.

²⁵¹ En el mismo sentido se ha afirmado “El artículo 123, (...), ha obviado la cuestión de la competencia para practicar liquidaciones provisionales y realizar las comprobaciones abreviadas. Sigue, en efecto, aludiendo a la «Administración tributaria», de manera que exige una tarea de interpretación que podía haberse evitado con un pequeño esfuerzo de concreción”. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Pág. 447.

Ello sin duda hubiera solucionado muchos problemas en relación con los órganos de gestión que han venido existiendo a lo largo de nuestra historia²⁵².

Ahora bien, no queda otra opción que acudir supletoriamente nos vemos obligados a acudir el RGIT para intentar esclarecer la terminología. Por un lado el artículo 1 del RGIT se refiere a los mismos al recoger: “*La Inspección de los Tributos podrá tener atribuidas otras funciones de gestión tributaria. Asimismo, los Órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas*”²⁵³. Y por otro el artículo 34 del mismo, referido a la comprobación abreviada²⁵⁴, *in fine* nos puede aportar cierta “luz” en esta confusión al recoger que esta potestad de comprobación abreviada realizada por la inspección “*se entiende sin perjuicio de las facultades de los Órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley*”²⁵⁵. Con independencia de lo que podamos entender por comprobación abreviada²⁵⁶, hemos de valernos de este

²⁵² Existen sectores de la doctrina que no consideran la existencia del mismo tan relevante como muestra la siguiente afirmación: “Aún no discutiendo la conveniencia de tal desarrollo general, entendemos que el mismo no es imprescindible. De un lado porque ya hay normas que regulan los aspectos concretos del actuar gestor y de otra, porque, a salvo de las concreciones (...) que exige el desarrollo del artículo 123, nada obsta la aplicación de los principios generales del actuar administrativo contenidos en la Ley 30/1992 que, como señala su Exposición de Motivos, «fija las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa»”. MARZAL DOMENENECH, R. / DE BUNES IBARRA, J. M. “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: Una visión global”. Crónica Tributaria. Num. 78/1996.Pág.25

²⁵³ Artículo 1 párrafo segundo del RGIT.

²⁵⁴ hemos de tener en cuenta de que aunque la LGT recoge en sus artículos 121 y 123 este término de comprobación abreviada no lo define y la única regulación que encontramos sobre la misma está en este artículo 34 de RGIT.

²⁵⁵ Artículo 34 RGIT último apartado.

²⁵⁶ Sobre el concepto, características y límites nos manifestaremos más adelante.

precepto para dilucidar a qué órganos se está refiriendo el legislador con la utilización del término Administración.

Un sector mayoritario de la doctrina²⁵⁷ afirma que el legislador se quiere referir con este término a los órganos de gestión. Por varias razones. En primer lugar, se cree que “la redacción que se hizo del artículo 123 representaba la culminación normativa de un proceso evolutivo en el esquema de aplicación de los tributos en el que habían influido, entre otros factores, la adquisición de competencias liquidadoras por parte de los órganos gestores y la aparición de regulaciones sectoriales de la figura de la liquidación provisional que resultaba necesario generalizar mediante una norma con clara vocación de universalidad como es la propia Ley General Tributaria.²⁵⁸”; En segundo lugar, la interrelación de los nuevos artículos, el 121 y el 123, de la LGT con los artículos 1 y 34 del RGIT llevan a afirmar la posibilidad de realización de la misma por parte de los órganos gestores; En tercer lugar, no parecería lógico que la reforma viniera a recoger una competencia que ya podía ser ejercida de hecho por parte de los órganos de inspección, como bien contemplaba el artículo 140 de la LGT; Unido a ello, también compartimos con CLAVIJO HERNÁNDEZ que “... el tenor literal del artículo 123.1 de la Ley General Tributaria habla de Administración tributaria, que es un término que, en principio, puede incluir tanto a uno como a otro órgano. Sin embargo, esta expresión debe, en mi opinión, interpretarse en el marco de la estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración

²⁵⁷ Numerosos autores se plantean esta cuestión llegando a la conclusión de que efectivamente el legislador, en esta reforma, quiere referirse a los órganos de gestión. Vid, entre otros, PEÑA ALONSO, J.L, CORCUERA TORRES, A, CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma...*, op.cit.; TRIGO MORTERERO, A., “Liquidaciones provisionales...”, op.cit.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit.; DE LA PEÑA VELASCO, G., “La liquidación provisional ...”, op.cit.; PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Las funciones de los órganos...”, op.cit.; FERNÁNDEZ MARÍN, F. *La liquidación...* op.cit.; TOVILLAS MORÁN, J.M “Tratamiento de las liquidaciones paralelas...”, op.cit.

²⁵⁸ TOVILLAS MORÁN, J.M “Tratamiento de las liquidaciones paralelas...”, op.cit. Pág. 32.

Tributaria (...) y entenderse únicamente referida a los órganos gestores que son los que, dentro de la Administración periférica, tienen atribuidas genéricamente las funciones de liquidación y demás gestión tributaria, pues la de los órganos inspectores se limita a la práctica de liquidaciones cuando se deriven de sus actuaciones comprobación inquisitiva e investigación tributaria”²⁵⁹ . Y, por último, no tendría ningún sentido que habiéndose aprobado las citadas competencias en el ámbito de IRPF, principalmente, y habiendo estas sido admitidas y confirmadas por doctrina y jurisprudencia ahora se pretendiera dar un giro en “contra-dirección” al proceso que ya estaba instaurado en nuestro sistema tributario.

Por tanto compartimos la creencia de que “lo más seguro es entender que la Ley 25/1995, al reformar en este punto la LGT, ha pretendido ampliar algo las facultades de los órganos gestores, carentes de facultades inspectoras, en cuanto a comprobación por cotejo o prueba inmediata y evidente error en el contenido fáctico de la declaración tributaria, tanto – y fundamentalmente- en aras de una gestión rápida, fluida, de los expedientes de devolución, como en función de una necesidad operativa: el aprovechamiento en serie de la amplia y, a veces, precisa información recopilada por los citados órganos sobre contribuyentes concretos”²⁶⁰ .

Sin embargo, PITA GRANDAL basándose en la regulación existente considera que , “formal o abreviada, se trata de supuestos de comprobación que el legislador ha querido que , atendiendo a razones dignas de toda protección, permitan a la Administración desarrollar actuaciones limitadas, parciales, que no conduzcan al conocimiento de la global situación tributaria del sujeto

²⁵⁹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 50.

²⁶⁰ MORILLO MENDEZ, A “Liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 5.

comprobado. En este sentido, se puede entender que los mencionados preceptos han venido a proporcionar habilitación legal a determinados artículos del RGIT que carecían de la misma. Así el art. 34 relativo a la comprobación abreviada y el art.57 regulador del acta con prueba preconstituida”. Y que “la atribución de competencias se sigue efectuando en el artículo 140 de la LGT, a la Inspección de los tributos, y en el RGIT, a la Inspección de los tributos y a los órganos de gestión a los que se reconoce competencias para efectuar la comprobación formal, aritmética, matemática y, en su caso, la liquidación provisional. Es la LIRPF y no los artículos 121.2 y 123 la que definen unos límites más amplios para la comprobación que pueden efectuar los órganos de gestión: podrán no sólo comprobar con la finalidad de «corregir errores», sino que podrán, asimismo, requerir datos y justificantes e incluso tener en cuenta elementos de prueba de la realización del hecho imponible o de elementos no declarados del mismo”²⁶¹. No estamos de acuerdo con estas afirmaciones, puesto que si bien en la fecha de las mismas, el límite se pudiera mostrar confuso, la evolución sufrida por los órganos de gestión demuestra que esta reforma supuso una puerta más abierta a la asignación de competencias comprobadoras a los mismos.

“La nueva redacción de los preceptos correspondientes de la nueva LGT regulan con minuciosidad y extensión, no sólo la existencia y práctica por la Administración Tributaria de las denominadas liquidaciones provisionales de oficio, sino también las actuaciones, incluidas aquellas que son propiamente de comprobación, que pueden servir de base o fundamentar tales liquidaciones. Tal extensión no supondría mayores problemas si en nuestro ordenamiento jurídico existiera una regulación o desarrollo completo de los diferentes órganos que pueden intervenir en el proceso de liquidación tributaria, y de sus respectivos cauces procedimentales. Pero si convenimos en que la experiencia conduce a

²⁶¹ PITA GRANDAL, A.M “La atribución de competencias...”, op.cit. Pág. 644.

considerar que van a ser precisamente los órganos de gestión los que lleven el peso de la realización de la mayor parte de este tipo de liquidaciones, resulta necesario determinar si dichos órganos pueden legalmente asumir la práctica de la totalidad de las actuaciones contempladas en los artículos 121 y 123 LGT o si, por el contrario, y pese al reconocido esfuerzo legislativo, las dudas acerca de los límites a las facultades de comprobación de los órganos de gestión se mantienen. No puede olvidarse a estos efectos que el problema señalado no constituye únicamente una inquietud o preocupación doctrinal o científica, sino que puede incidir de forma significativa en el ámbito de los derechos de los sujetos pasivos y su seguridad jurídica²⁶². Efectivamente podría plantearse alguna duda sobre la asignación de las competencias con las problemáticas que anunciaba la doctrina²⁶³, pero, consideramos que “No cabe duda de que, tanto desde la perspectiva sistemática, como atendiendo a la evolución (...) sobre la atribución de funciones comprobadoras y liquidadoras a los distintos órganos que intervienen en el procedimiento de gestión, puede afirmarse que la voluntad de la norma es, implícitamente, la de asignar a los órganos de gestión (no a la Administración tributaria en abstracto) funciones de comprobación abreviada”²⁶⁴.

Ahora bien, aún manteniendo esta atribución los órganos de gestión, nos parece totalmente inadecuado, como ya hemos afirmado con anterioridad, que para poder entender una reforma de esta calado, tengamos que atender a métodos deductivos o teleológicos aventurándonos a averiguar cuál era la intención del

²⁶² TRIGO MORTERERO, A., “Liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 87.

²⁶³ En relación con la problemática del alcance de las mismas y de los efectos nos remitimos a lo que se explica en las próximas líneas de este trabajo.

²⁶⁴ DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.71. En esta misma línea afirmaba CLAVIJO HERNÁNDEZ: “La modificación que, en los últimos años, se ha producido en el procedimiento de liquidación tributaria, se puede concretar, de una manera palpable, en el protagonismo que ha adquirido la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la liquidación de los impuestos con la práctica de comunicaciones, requerimientos y actos de liquidación tributaria dirigidos a los contribuyentes”. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 43.

legislador. Como afirmaban PÉREZ ROYO Y AGUALLO AVILÉS “La Ley General Tributaria nunca ha mostrado un especial interés en establecer de manera concreta las funciones de los Órganos de gestión: éstas, en efecto, a menudo han debido ser deducidas por vía de interpretación sobre la base de las competencias de la Inspección de los Tributos: correspondía a la gestión lo que no estaba atribuido de manera específica a la inspección”(…) “La norma que más aclaraba la situación competencial, no obstante, no era la Ley General Tributaria, sino el RGIT, en especial sus artículos 1 y 34”²⁶⁵.

Otra vía para encontrar la adecuada la interpretación del citado artículo es acudir a las aportaciones de la doctrina y la jurisprudencia., si bien, hemos de tener en cuenta el tiempo que transcurre para obtener resoluciones sobre la materia. En consecuencia, el legislador no puede reformar con tanta ambigüedad una ley y dejar en manos de los Tribunales la aclaración de la misma. No sólo porque la función de los Tribunales no es regular, sino también debido a que desde que una norma se aprueba hasta que los Tribunales se manifiestan sobre su aplicación puede transcurrir numerosos años.

De hecho, no será hasta el 9 de mayo de 2001 cuando el TEAC dicte una resolución para unificación de criterio en la que se analice el alcance del artículo 123 y se reconozcan las competencias comprobadoras de los órganos de gestión con el único límite de no comprobar aquellas actividades empresariales o profesionales que requirieran una examen de la documentación contable²⁶⁶,

²⁶⁵ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Pág. 439.

²⁶⁶ El TEAC realiza un análisis muy completo del artículo 123 y afirma lo siguiente. “*Frente a una postura, que se podría calificar de tradicional, de nítida separación entre las funciones de los órganos de gestión y los de inspección, el artículo 123 de la LGT representa un paso más en el progresivo aumento de las potestades de comprobación de los primeros, iniciado en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años, y en del Impuesto sobre Sociedades del año, y consagrado en la Ley 18/1991, que podría parangonarse con un cierto proceso de asunción de facultades liquidadoras por parte de la Inspección, que abrió la Ley 10/1985.*”

opción que se verá confirmada por resolución del mismo órgano de 14 de septiembre de 2001 también para unificación de doctrina²⁶⁷. Queda claro, por

De esos precedentes anteriores a la Ley 25/1995, de Reforma de la LGT, se desprende que los órganos de gestión podían realizar comprobaciones de carácter formal frente a las comprobaciones llamadas materiales que llevaba a cabo la Inspección. Esa diferenciación se recogía en el Reglamento General de la Inspección cuando, después de expresar en su artículo 1 que era facultad de la Inspección comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, señalaba a continuación que «asimismo, los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas».

La comprobación formal se limitaba a la corrección de los errores materiales o de hecho que pudieran tener las autoliquidaciones, a la vista de los datos consignados en la misma o aportados por el sujeto pasivo. Sin embargo, tras la modificación en 1988 del artículo 160 del Reglamento del IRPF de 1981, los órganos gestores de la Administración tributaria pudieron girar liquidaciones provisionales a la vista de los justificantes acompañados a la declaración -o solicitados por los órganos de gestión-; y el artículo 99 de la Ley 18/1991 les facultó para practicar liquidaciones provisionales cuando de los antecedentes de que dispusiera la Administración se dedujera la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no se hubieran incluido en las declaraciones presentadas. Este aumento de las facultades de comprobación por parte de los órganos de gestión obligaba a establecer los correlativos límites, y así se hizo, al disponer que no podían requerir la documentación contable propia de las actividades empresariales o profesionales. (...)La reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995 también se hizo presente en la regulación de las facultades de comprobación de los órganos gestores a través de la nueva redacción del artículo 123. La razón de ello, según se indica en la Exposición de Motivos de la Ley, es la generalización en nuestro sistema fiscal de las autoliquidaciones junto con la materialización en la Administración del principio de eficacia, al que se refieren los artículos 103 de la Constitución y 3.1 de la Ley 30/1992". Resolución del TEAC de 9 mayo de 2001. Reproduce los mismos términos la resolución del TEAC de 16 de julio de 2003 admitiendo también la competencia encontramos la Resolución de 11 de mayo de 2001, de 13 de septiembre de 2002. Y en el mismo sentido se manifestarán diferentes sentencias de los distintos Tribunales de Justicias, entre otras, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de octubre de 2003. . Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de enero de 2003. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de enero de 2004. también lo entiende así la Audiencia nacional en sentencia de 6 de junio de 2002.

²⁶⁷ Afirma el TEAC “... el único límite, legalmente establecido, a las competencias de las oficinas gestoras para poder dictar liquidaciones provisionales en base a los datos declarados y justificados por los interesados, ya sea esta justificación realizada «motu proprio» o a requerimiento del órgano, o bien de los antecedentes obrantes en poder de la Administración, consiste en la práctica de liquidaciones de rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales que exijan la comprobación de documentación contable, es decir, de aquellos libros y registros establecidos por la normativa mercantil, y de la justificación documental de los asientos en ellos realizados.(...) una cosa es que las oficinas gestoras tengan vedada la práctica de liquidaciones provisionales cuando tal práctica exija la comprobación de documentación contable de actividades empresariales o profesionales y otra, muy distinta, en que tal límite se aplique, también, cuando la liquidación se practique, aun tratándose de sujetos pasivos empresarios o profesionales, en base a los datos declarados y justificantes aportados por el interesado junto a la declaración, o a requerimiento de la Administración, o de los datos o elementos de prueba obrantes en poder de la Administración;” Resolución TEAC de 14 septiembre de 2001. En este mismo sentido aclara el Tribunal Superior de Justicia de Galicia: “...resulta que no puede sostenerse, como pretende la representación procesal de la entidad recurrente, que las liquidaciones provisionales de oficio y las actividades de comprobación son funciones exclusivas de los órganos inspectores. Bien al contrario, el que los artículos 121 y 123 LGT hagan referencia de modo genérico a la Administración tributaria, sin

tanto que son los órganos de gestión los facultados para realizar estas comprobaciones abreviadas y, como consecuencia de las mismas, las liquidaciones provisionales de oficio. La jurisprudencia una vez afirmado esto, se encargará de analizar cada caso y examinar si el órganos de gestión supera o no las limitaciones establecidas por el artículo 123. Sobre ello profundizaremos al estudiar los aspectos materiales de la citada reforma.

Efectivamente desde el punto de vista material, hemos resaltado que es necesario estudiar dos aspectos. La aparición de la comprobación abreviada como procedimiento que puede ser llevado a cabo por los órganos de gestión, y la nueva regulación de las liquidaciones provisionales que se denominan de oficio. Ambas circunstancias son un fenómeno de gran importancia en la evolución que venimos analizando. Por ello queremos presentar su configuración, concepto y características con la mayor claridad posible.

Tras la promulgación de la Ley 25/1995, de 22 de junio, han sido muy numerosos los estudios o comentarios publicados en relación con la comprobación abreviada y la liquidación provisional de oficio, que, como hemos explicado, aparecen configuradas en la nueva redacción de los artículo 121 y 123 de la LGT²⁶⁸. No en vano, una vez que hemos identificado el término

mención explícita a ningún órgano de ésta, revela que el destinatario de sus prescripciones es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, comprendiendo a los órganos de gestión, siempre con la limitación, respecto de la función comprobadora de tales órganos, del examen de la documentación contable". Sentencia de 31 de octubre de 2003.

²⁶⁸ Son muchas las publicaciones que existen sobre la materia, pero especialmente, queremos resaltar; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F "Las liquidaciones provisionales...", op.cit.; MARZAL DOMENENECH, R. / DE BUNES IBARRA, J. M. "El artículo 123...", op.cit.; PEÑA ALONSO, J.L, CORCUERA TORRES, A, CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma...*, op.cit.; TRIGO MORTERERO, A., "Liquidaciones provisionales...", op.cit.; AAVV *La reforma de la Ley General Tributaria...*, op.cit.; MORILLO MENDEZ, A "Liquidaciones provisionales...", op.cit.; ANDRÉS AUCEJO, E.M "A vueltas con...", op.cit.; DE LA PEÑA VELASCO, G "La liquidación provisional...", op.cit. ; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit.; JUAN LOZANO, A.M y SIMÓN ESTEVE, R., "La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección". T. F num. 76, 1997; PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S

“administración” con los órganos de gestión tributaria la importancia de esta modificación no podría pasarnos desapercibida. Ya que a partir de este momento, y para todos lo impuesto se está configurando la posibilidad de realizar unas comprobaciones por estos órganos que van más allá del cotejo de datos. Ello obliga a plantearnos la configuración, los límites y las consecuencias de las mismas.

La comprobación abreviada aparece como un procedimiento novedoso pero a la vez responde a una posibilidad ya recogida por el RGIT en su artículos 1 y 34 y, en gran parte, ya llevada a la práctica, sobre todo en el ámbito de IRPF, como ha quedado expuesto en el epígrafe anterior. Pero, la reforma, hemos de examinarla desde dos puntos de vista: En primer lugar, el RGIT contemplaba la existencia de la comprobación abreviada²⁶⁹ pero ella no conllevaba ninguna problemática puesto que al recogerla más con la idea de que fuera inspección la que la realizara²⁷⁰, no planteaba problemas de delimitación competencial. En segundo lugar, aunque en el ámbito del IRPF era recogida, quizá, hasta esta fecha no es tan valorada o admitida como una capacidad de comprobación en sentido

“Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Las funciones de los órganos...”, op.cit.; FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...* op.cit.; CHECA GONZÁLEZ, C. “Parte presentación”. Jurisprudencia Aranzadi, Vol. III. 1998; LAGO MONTERO J.M., “Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120,121, 122 y 123 L.G.T” R.T.T 47/1999. PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La gestión tributaria...*, op.cit.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. /PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit.; TOVILLAS MORÁN, J.M “Tratamiento de las liquidaciones paralelas...”, op.cit.

²⁶⁹ “... en lo que se refiere a las *actuaciones de comprobación abreviada* que, en su caso, precederán a la práctica de las liquidaciones provisionales de oficio, (...), habrá que afirmar que, en realidad, no constituyen una novedad en la normativa tributaria, pues ya el art. 34 del Reglamento General de Inspección preveía actuaciones de comprobación e investigación con carácter abreviado...” AAVV *La reforma de la Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 292.

²⁷⁰ El propio informe de la Dirección General financiera y Tributaria así lo había manifestado con anterioridad. “reglamentariamente se han configurado con claridad una separación de órganos de gestión y de inspección y se han atribuido a los primeros sólo tareas de comprobación formal(...); con ello parece aludirse a un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que derivan de errores advertidos en la liquidación respetando los datos declarados, o de la adición de datos que ya obren en poder de la Administración Tributaria” Informe de 23 de enero de 1987, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

estricto, sino más bien como una actividad de cotejo y de ahí que con la reforma de la L.G.T se plantee tantos interrogantes. Queremos con ello afirmar que se había venido entendiendo hasta el momento dos tipos de actividades, una de comprobación formal o cotejo, y otra investigadora que aparecían en nuestro sistema tributario, no sin excepciones como la que suponía algunas liquidaciones provisionales paralelas en el ámbito de IRPF, como actividades claramente separadas, las primeras a cargo de los órganos de gestión y de los de inspección la segundas²⁷¹. Ello refrendado por la inexistencia de parangón normativo en la LGT e inexistencia del reglamento de gestión, parecía que dejaba medianamente conforme a la Administración, no así como hemos visto al contribuyente que acudía con gran frecuencia a los Tribunales. Se confirma la tendencia, iniciada por la atribución de competencias liquidadoras a inspección, por la cuál las funciones se mezclan, entrecruzan y se duplican en la medida en que ya nos son exclusivas de un órgano²⁷².

²⁷¹ “La distinción establecida por la Ley General Tributaria entre «comprobación» e «investigación» ha sido tradicionalmente entendida por la doctrina en el sentido de que con el término «comprobación» el legislador se refiere a actos y elementos consignados en la declaración tributaria, en tanto que la «investigación» vienen referida a aquellos actos y elementos que no han sido objeto de declaración o que lo han sido de manera parcial”. (...) lo que la LGT califica como «comprobación» e «investigación» sólo pueden ser entendidas como actividades *materialmente* diferenciadas aunque con la característica *común* y *esencial* de constituir ambas partes integrantes-y ostentar, por ende, idéntica naturaleza jurídica- de lo que hemos calificado unitariamente como «actividad de comprobación». NÚÑEZ PÉREZ, G. “La actividad administrativa...”, op.cit. Pág.69. En otras palabras, “... se comprueba lo ya declarado y se investiga lo no declarado. En efecto, en los apartados 2 y 3 del precepto citado (art.109), la comprobación se configura como verificación de lo declarado y la investigación como actividad dirigida a «descubrir» las pruebas relativas a la realización de un hecho imponible o de alguno de sus componentes”. PITA GRANDAL, A.M “La atribución de competencias...”, op.cit. Pág.625.

²⁷² “La atribución de funciones de comprobación abreviada a la Dependencia de Gestión por el artículo 123 de la Ley General Tributaria viene a ser, como se ha destacado por una autorizada doctrina, el contrapunto de la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección. Tanto es así que en el actual procedimiento de liquidación se ha entreverado la tradicional división de funciones de los órganos administrativos (que, como es sabido, consistía en que las oficinas gestoras liquidaban y los órganos de la Inspección comprobaban), ya que hoy día ni la oficina gestora se limita a liquidar, ni la Inspección se limita a comprobar, sino que en la aplicación de los tributos, comprueban y liquidan tanto uno como otro órgano de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.” CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 51.

Como ha quedado puesto de manifiesto, en relación con la comprobación abreviada la mayor complicación que revista la comentada reforma, es que el legislador pierde la oportunidad, no sabemos si intencionadamente, de dar un concepto sobre la misma. Para llegar al mismo, debemos releer pausadamente la combinación de los artículos 121 y 123 de la LGT así como el artículo 34 RGIT para así poder sacar conclusiones. Podemos afirmar que “Serían actuaciones de comprobación abreviada realizadas por los órganos de gestión aquellas que llevan a cabo la verificación del cumplimiento de una obligación tributaria a la vista, en su caso, de la declaración presentada y de los datos que consten en la misma, examinando los justificantes aportados o requeridos al efecto y teniendo en consideración los elementos de prueba que obren en poder de la Administración referidos a la obligación de declarar y a la realización del hecho imponible, y a los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”²⁷³. Por tanto los órganos de gestión podrán utilizar toda la documentación de que disponga o que pidan sin que “en ningún caso la comprobación abreviada puede alcanzar al examen de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales de los sujetos pasivos, por lo que a «sensu contrario» habrá que entender que podrá utilizarse cualquier medio de obtención de información tributaria relevante salvo el examen de la contabilidad de los obligados. En este sentido lo más frecuente será que este tipo de actuaciones de comprobación abreviada se materialicen en controles masivos de contribuyentes, con un fundamental apoyo en los datos obtenidos a través de la tecnología informática, lo que conllevará una segura potenciación de las denominadas «liquidaciones paralelas» como medio por el que se intenta conseguir un alto índice de eficacia de los órganos administrativos en la gestión de los tributos”²⁷⁴. Se mantiene la línea en la cuál la Administración busca

²⁷³ MARZAL DOMENENECH, R. / DE BUNES IBARRA, J. M. “El artículo 123...”, op.cit. Pág. 17.

²⁷⁴ PEÑA ALONSO, J.L., CORCUERA TORRES, A, CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma...*, op.cit. Pág. 152.

controlar las autoliquidaciones presentadas bajo el prejuicio de que un gran número de ellas presentaran irregularidades. Sólo sistemas de este tipo permiten un control masivo como el que se empezó a llevar a cabo y sigue en nuestros días en muchas figuras impositivas²⁷⁵.

Pero ¿qué competencias se está atribuyendo a los órganos de gestión?. En este punto creemos que existe una doctrina administrativa muy clara y consolidada sobre el particular. Así el TEAC en resolución de 9 de mayo de 2001²⁷⁶ realiza un detenido análisis de las conclusiones que se desprenden de este artículo 123: *“Del apartado primero, párrafo primero, del artículo citado se desprenden tres consideraciones: que la Administración puede requerir de los obligados tributarios la presentación de los justificantes de sus declaraciones que estime necesarios, sin más limitaciones que las que se contienen en el apartado 2 del mismo artículo respecto de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales; que puede dictar liquidaciones de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones y sus justificantes; y que esas liquidaciones tienen el carácter de provisionales.*

Sin embargo, puede ocurrir que las declaraciones no coincidan con los elementos de prueba que obren en poder de la Administración; esa discordancia se puede dar porque las pruebas pongan de manifiesto la realización de un hecho imponible que no haya sido declarado, o la existencia de elementos del mismo determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, distintos de los

²⁷⁵ No en vano y con anterioridad a esta reforma ya se pronunciaba la doctrina sobre esta cuestión de la siguiente forma: “el procedimiento de comprobación, tal como existe actualmente, no sólo se basa en el principio inquisitivo, sino que, a su vez, tiene como base un presupuesto no declarado: la presunción de irregularidad de todo sujeto que haya realizado, para la Hacienda Pública, una declaración-autoliquidación”. GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación...”, op.cit. Pág. 618.

²⁷⁶ Esta Resolución ya ha sido comentada en relación a la confirmación del entendimiento del término Administración como equivalente a órganos de gestión tributaria. Por otro lado, queremos precisar que exponemos la misma en relación al significado del artículo 123 de la LGT según reforma por Ley 25/1995 y no en relación con otros conceptos de gran calado que aborda, sobre todo en relación con la documentación contable, sobre los que volveremos en el próximo epígrafe.

declarados. El párrafo segundo del mismo apartado establece que también en estos casos puede la Administración dictar liquidaciones provisionales, de acuerdo con los citados elementos de prueba.

El apartado dedica su párrafo tercero a uno de los supuestos más frecuentes en la actuación de los órganos de gestión: la práctica de las devoluciones tributarias, expresando en él que, cuando el importe de la devolución no coincida con el solicitado, la Administración habrá de dictar liquidaciones provisionales ajustadas a los justificantes de las declaraciones o a los elementos de prueba que obren en su poder. Hasta ahora el precepto se ha referido como elementos de contraste de la declaración a los justificantes, bien hayan sido aportados por el obligado tributario con ella o a requerimiento de la Administración, y a los elementos de prueba que obren en poder de ésta. El apartado segundo del artículo da un paso más, y refiriéndose en general a las liquidaciones y, por tanto, no solo a las dictadas en el supuesto de las devoluciones, expresa que la Administración podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias. Es, por tanto, el tercer elemento de contraste que aparece, y resulta conveniente precisar su alcance. A él se refiere el artículo 34 del Reglamento General de la Inspección al expresar los casos en los que -las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado-. Partiendo de la identificación entre los términos de comprobación y examen que establece el artículo 110 de la Ley General Tributaria, como el artículo del Reglamento de Inspección citado no define el contenido de la comprobación abreviada, hay que deducirlo de los casos, recogidos en el precepto, en los que tal comprobación está indicada. Se refiere, en primer lugar, a aquellos supuestos en los que se examinan, únicamente, los datos y antecedentes que obran ya en poder de la Administración; no aporta, por tanto, ninguna novedad respecto del contenido ya analizado del artículo 123 de la Ley General Tributaria. En segundo lugar, se remite a los casos en los que la Administración constate la existencia de un

débito vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad, y esa existencia se deduzca de la contabilidad, registros o documentos, contables o extracontables, del sujeto pasivo o retenedor; aquí sí se introducen elementos nuevos, pero el artículo 123, consciente de ello, matiza su referencia a la comprobación abreviada manifestando que tales actuaciones de comprobación -en ningún caso se pueden extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales-. El precepto incorpora de modo claro una prohibición, vinculada al concepto de -documentación contable- de las actividades citadas, pero como el concepto es muy amplio, en este movimiento de avance y retroceso que caracteriza al artículo que se comenta, se precisa que en el supuesto de devoluciones tributarias el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, -los registros y documentos establecidos por las normas tributarias-; en realidad, se está delimitando lo que debe entenderse por documentación contable, excluyendo de ella los Registros específicamente debidos a la normativa fiscal, con lo que aparece reducido el concepto a los Libros a que se refiere la Sección primera del Título III del Código de Comercio”²⁷⁷.

Una vez expuesto el contenido de la misma hemos de manifestar que, aunque se pudo creer en algún momento, que lo que se recogía por esta reforma era una comprobación destinada a constatar datos²⁷⁸, es decir, una comprobación formal o también llamada facultad de cotejo que conlleva “una actividad, distinta a la comprobación en sentido estricto, cuya finalidad más que buscar la determinación de la liquidación definitiva es verificar la exactitud de lo declarado

²⁷⁷ Se mantiene este criterio manifestado en numerosas resoluciones y sentencias, como son; la resolución del TEAC de 11 de mayo de 2001, y de 13 de septiembre de 2002; También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de octubre de 2002. Todas vienen a recoger los contenidos de la citada resolución.

²⁷⁸ “... se puede afirmar que la comprobación abreviada constituye un supuesto de parcialidad comprobadora en donde el órgano gestor se limita únicamente a constatar datos, sin entrar a comprobarlos”. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 51.

buscando, a la hora de controlar la autoliquidación-declaración presentada, posible errores materiales o aritméticos”²⁷⁹, el artículo 123 estaba dando un paso más y no se limitaba simplemente a esos error material o de hecho²⁸⁰.

En efecto, “el artículo 123 faculta a la Administración tributaria para efectuar actuaciones de «comprobación abreviada» con el objeto de practicar liquidaciones provisionales de oficio, pero no describe en que consisten tales actuaciones. Desde luego, parece claro que no se puede identificar la facultad de comprobar que regula el artículo 123 con las «comprobaciones formales» que tradicionalmente se han atribuido a los Órganos de gestión. Estas últimas tienen como base una liquidación provisional practicada exclusivamente en base a la verificación de los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones o justificantes de los mismos presentados con la declaración; el citado precepto, sin

²⁷⁹ PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit. Pág. 170.

²⁸⁰ Sobre el concepto del mismo existe una jurisprudencia consolidada que afirma que “*el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose «prima facie» por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no se genera la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañarla un «fraus legis»; y, 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo”.* Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1991. Este criterio venía siendo mantenido por este Tribunal, como el mismo explica en sentencias como son, entre otras, las de 18 de mayo de 1967, 24 de marzo de 1977, 15, 31 de octubre y 16 de noviembre de 1984, 30 de mayo y 18 de septiembre de 1985, 31 de enero, 13 y 29 de marzo, 9 y 26 de octubre y 26 de diciembre de 1989, 27 de febrero de 1990. Con posterioridad a la citada, se sigue manteniendo el criterio, entre otras, en las sentencias de 28 de septiembre de 1992, 11 de diciembre de 1993 y 2 de junio de 1995.

embargo, faculta también para dictar liquidaciones atendiendo a datos que se soliciten del afectado y a elementos de prueba que obren en poder de la Administración.

Se trata, pues, en algunos casos de una verdadera «comprobación material» de las circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible²⁸¹. Parece que, a tenor de lo regulado por esta Ley, ya no se recoge una competencia de mero cotejo sino que se permiten auténticas comprobaciones por parte de los órganos de gestión²⁸², y, como consecuencia de ello, la única diferencia que existiría entre una y otra comprobación desde el punto de vista de la facultad de comprobación es el límite existente en relación con la documentación contable²⁸³. Se crea una situación por la cual se puede dar y de

²⁸¹ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Pág.448.

²⁸² Así lo ha entendido también la jurisprudencia al afirmar que “*las facultades comprobadoras específicamente atribuidas a los órganos de gestión en la normativa general se ceñían a la mera comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas (art. 1 RGIT), actividad que se dirige a verificar la exactitud formal de lo declarado y a corregir los errores materiales o aritméticos advertidos al controlar las declaraciones-liquidaciones presentadas, y que adquiere un notable protagonismo con la utilización de los sistemas de control informático de las autoliquidaciones y con la generalización de las liquidaciones paralelas. (...)Las facultades que ahora pueden ejercer los órganos gestores en el desarrollo de estas actuaciones de comprobación abreviada, difiere notablemente de las que hasta ahora venían desarrollando en el ejercicio de la llamada comprobación formal. Y a la vista de la modificación de la LGT por la Ley 25/1995, las diferencias fundamentales entre las actuaciones de comprobación abreviada que pueden desarrollar las Oficinas de gestión tributaria y las funciones comprobadoras e investigadoras de los órganos de Inspección, se proyectan sobre el alcance, los medios y el resultado de unas y de otras. En cuanto al primero, en todo caso el examen de los documentación contable de actividades empresariales o profesionales queda reservado a la Inspección, si bien se advierte expresamente que «no obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia» (art. 123.2 párrafo 2º LGT). Todo ello invalida los argumentos expuestos por la recurrente sobre la falta de competencia al basarse la liquidación provisional-paralela en documentación contable”.* Sentencia Tribunal Superior de Justicia Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 24 octubre de 2002.

²⁸³ Coincidimos con DE LA PEÑA VELASCO en que la limitación a la documentación contable “desde un punto de vista sustancial o de contenido, (...)no establece diferencia alguna entre la comprobación abreviada y la comprobación general: la diferencia viene dada, exclusivamente, por razón de los elementos probatorios cuyo examen está vedado en el desarrollo de aquella función, pero no porque las actuaciones tengan un alcance material distinto en el análisis de la contabilidad en

hecho se dará una duplicidad de actuaciones al tener atribuida dos órganos la misma competencia, pero con una gran diferencia a su vez, el procedimiento y los efectos son muy distintos según se trate de uno u otro órgano. Como ha manifestado la doctrina “si se acepta que la comprobación abreviada supone el ejercicio de funciones inquisitivas y de investigación por parte de los órganos de gestión, la merma en la garantía de los derechos del administrado en relación con el ejercicio de esas mismas funciones por los órganos de inspección (que si están sometidos a exigencias procedimentales en el RGIT), pueden ser no sólo evidente, sino absolutamente injustificada”²⁸⁴. Quizá no proceda, puesto que se trata de regulación derogada, hacer un análisis exhaustivo y comparativo de ambos procedimientos, cuestión que, por otra parte, ya ha sido muy estudiada por la doctrina²⁸⁵ y que le llevó a defender la aplicación analógica del RGIT²⁸⁶ al no existir una reglamento de gestión que regulase el procedimiento.

relación con los demás elementos probatorios. Por tanto, entiendo que el límite establecido en el artículo 123 no sólo no contribuye a la delimitación de esta línea fronteriza (...) entre la comprobación global y la comprobación formal, sino que incluso añade problemas adicionales de interpretación. DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág. 79.

²⁸⁴ DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.81.

²⁸⁵ Nos parece muy interesante recoger los aspectos que, de una manera muy acertada, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS destacan los siguientes aspectos esenciales del procedimiento sobre los que hay diferencia entre el procedimiento de uno y otro órgano. Son:

“- El RGIT diferencia en el procedimiento de comprobación muy claramente entre la fase de instrucción y la fase de decisión, atribuyendo la competencia a órganos diferentes (...). Ninguna norma clarifica este aspecto cuando comprueban los Órganos de gestión. (...)

“- El RGIT regula las causas y modos de iniciación de las actuaciones inspectoras (...). Nada de esto aparece previsto para las actuaciones de gestión”.

“- El procedimiento inspector es un procedimiento basado en el principio *contradictorio* (...). En la comprobación realizada por los Órganos de Gestión, en cambio, la instrucción se desarrolla al margen de los afectados”.

“- Para los casos en que existe una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses (...) el artículo 34 prevé dos efectos (...) Ningún efecto se prevé para las posibles dilaciones en la actuación de los Órganos gestores”.

“- ... concluidas las actuaciones inspectoras éstas deben reflejarse en un acta (...). Sin embargo, cuando los Órganos de gestión concluyen sus actuaciones, ninguna norma les obliga a reflejar las mismas en documento alguno (...)”. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Págs. 450-451.

²⁸⁶ “... ante estas situación de vacío legal, creemos que, como mal menor, en las comprobaciones realizadas por los órganos gestores debería aplicarse supletoriamente o por analogía la normativa contenida en el RGIT”. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la*

Es cierto que partiendo de la realidad del sistema tributario español y analizando la evolución que hemos venido exponiendo durante nuestro trabajo, nos parece más que admisible que los órganos de gestión realicen unas tareas de comprobación que ayuden a poder controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes²⁸⁷. El principio de eficacia, así como la propia organización de la Administración tributaria demandaban una redistribución de tareas en aras de conseguir una mayor efectividad y agilidad, y, desde luego, este mecanismo, ayudaría mucho a ello. Ahora bien, estas facultades deben ser tratadas desde el mayor rigor y seriedad a la hora de establecerlas y no mediante una regulación sectorial, incompleta y falta de claridad que introduce casi más problemas que soluciones.

Como se ha afirmado “nada hay que objetar a que los Órganos de gestión realicen también actuaciones inquisitivas encaminadas a controlar que los ciudadanos cumplen con sus obligaciones tributarias. Nadie dudará que en un sistema tributario como el nuestro, basado, en esencia, en la autoliquidaciones masivas, las facultades de comprobación e investigación no pueden quedar exclusivamente en manos de la Inspección de los Tributos sin que se menoscabe gravemente el principio de eficacia que ha de inspirar el funcionamiento de la Administración. Ocurre, sin embargo, que en la actualidad, desde el punto de

Reforma..., op.cit. Págs. 450-451. En el mismo sentido, defiende una aplicación analógica del RGIT, vid. JUAN LOZANO, A.M y SIMÓN ESTEVE, R “La tramitación procedimental...”, op.cit.

²⁸⁷ En este sentido también se ha manifestado la doctrina que no tiene problema en mantener en relación con esta reforma que “si la Administración Tributaria dispone, en la década de los ochenta, de una organización desplegada en todo el territorio, de unos medios personales escaso más cualificados, y de unos potentes sistemas de tratamiento de información obtenida, se hace preciso dar el salto adelante que permita culminar el proceso: utilizar dicha información de manera extensa para controlar el cumplimiento formal y material de las obligaciones tributarias. Entendemos que desde esta perspectiva puede ser comprendida, y queda plenamente justificada –sin desconocer sus aspectos problemáticos (...)- la nueva redacción del precepto” MARZAL DOMENENECH, R. / DE BUNES IBARRA, J. M. “El artículo 123...”, op.cit. Pág. 11.

vista de las garantías de los contribuyentes, no es exactamente lo mismo que la comprobación inquisitiva la practique los Órganos de Gestión o los de Inspección. La razón es clara: mientras que existe un Reglamento General de Inspección que regula minuciosamente el procedimiento a seguir y concreta cuales son en cada momento los derechos de los afectados, aún no se ha aprobado ese Reglamento General de Gestión que reclamaba el artículo 9.1, c) LGT²⁸⁸.

Afirmando, además, que se trata de una auténtica comprobación, nos parece incorrecta la denominación²⁸⁹ que se le dio a la misma, puesto que su carácter no es tanto el de ser “abreviada” en el tiempo, sino más bien parcial, en tanto en cuanto lo que efectivamente hace es analizar una parte de la situación del contribuyente, aunque como se ha afirmado “la comprobación por oficina gestora no es tan incompleta como cabría de esperar de su adjetivación de “abreviada”. Si la oficina gestora puede examinar todos los datos declarados, los ya obrantes en su poder con anterioridad, los requeridos *ex profeso* para la ocasión, e incluso la contabilidad –a efectos de contraste con los datos declarados cuando se trate de devolver cuotas diferenciales-, estamos ante una comprobación que puede resultar, en muchos casos, bastante exhaustiva y “alargada”²⁹⁰.

²⁸⁸ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Págs. 450.

²⁸⁹ En este sentido se manifiesta LAGO MONTERO que afirma “Tampoco encuentro especialmente afortunada la expresión “comprobación abreviada”. La comprobación por la oficina gestora durará lo que sea menester, pues no se le fija plazo, lamentablemente, por cierto, y será «breve», «abreviada», «larga» o «alargada» según sea la capacidad de trabajo de la oficina en cuestión- medios y aptitudes personales y materiales- y según con que otra dimensión se compare. Lo que se quiere decir es que la comprobación gestora es deliberadamente parcial, incompleta, para distinguirla con la comprobación inspectora, que debe ser total y completa”. LAGO MONTERO, J.M “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág. 63. En el mismo sentido vid. “la comprobación...”, op.cit.

²⁹⁰ LAGO MONTERO, J.M “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág.64.

Sea como fuere, lo cierto es que se presenta complicado establecer unos contornos claros sobre la comprobación abreviada y el procedimiento por el cuál debe transcurrir. Con esta regulación se crea “una especie de terreno de nadie²⁹¹” el cuál no sólo sufre de una falta de rigor en la denominación sino que también provoca una situación de desprotección del contribuyente por el ordenamiento jurídico al existir procedimientos distintos para efectuar una misma competencia, y, además, lo que es aún más grave, los efectos que tendrán los mismos serán radicalmente distintos en función del órgano que la dicte. Por ello, creemos, necesario, realizar un análisis²⁹² de la liquidación provisional de oficio tras la regulación dada al artículo 123 por la Ley 25/1995.

En primer lugar, hemos de precisar un concepto sobre la misma y, en esa línea, coincidimos con la doctrina en afirmar que: “Puede definirse la liquidación provisional de oficio como aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de

²⁹¹ Término utilizado por DE LA PEÑA VELASCO que afirma “Entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible hay una especie de terreno de nadie en el que el legislador ha pretendido trazar una línea divisoria, de modo que la comprobación abreviada sea más que la simple comprobación formal, pero que no llegue a suponer la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo”. DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág. 77.

²⁹² Aunque quizá menor de lo que deseáramos por razones de espacio y de concreción. La liquidación provisional de oficio tiene por si entidad para otra tesis doctoral.

devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente.(...) la liquidación provisional de oficio constituye en esencia una manifestación de voluntad, mediante la cual la Administración tributaria, dispone, con efectos transitorios, en orden a los intereses tributarios que tiene a su cuidado, ejercitando la potestad de liquidación e incidiendo correlativamente en la situación jurídica del contribuyente”²⁹³. Suscribimos dicho concepto si bien, como demostraremos a continuación no estamos de acuerdo con los “efectos transitorios” mencionados, aunque hemos de matizar que el autor no considera que los órganos de gestión están dotados de auténticas funciones comprobadoras.

En definitiva podemos definir a la liquidación provisional de oficio²⁹⁴, vemos que se trata de un acto administrativo unilateral, manifestado de forma explícita y va dirigido al contribuyente para que haga efectivo el importe de la deuda. En efecto, su naturaleza responde a un acto resolutorio, declarativo y definitivo, desde el punto de vista procedimental, y, como defenderemos más adelante, desde el punto de vista material, creemos que generador de efectos parcialmente definitivos.

Como se ha puesto de manifiesto, el contenido del artículo 123 cambia de un modo radical con esta nueva regulación, y como el legislador, pareció querer solventar con esta redacción la problemática de las llamadas liquidaciones paralelas que se venían efectuando por los órganos de gestión tributaria. En efecto, a través de la reforma del 121 y 123 de la LGT pretendió que estas liquidaciones quedarán incluidas dentro del concepto de liquidación provisional

²⁹³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 44 y 47.

²⁹⁴ También nos parece válido con las mismas matizaciones sobre la provisionalidad de la liquidación el siguiente concepto: “aquella declaración explícita dictada de oficio por los órganos de gestión tras actuaciones, en su caso, de comprobación abreviada con base en los datos que obran en poder de la Administración, los cuales han sido facilitados por el propio sujeto pasivo o por terceros, par determinar de manera provisional la cuantía de una deuda tributaria”. PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág.38.

de oficio. Ahora bien como se ha matizado “La Ley General Tributaria no diseña en el artículo 123 un procedimiento en sentido estricto para dictar el acto de liquidación de oficio” (...) “Lo que este artículo hace es señalar una serie de trámites dentro de la segunda fase del procedimiento de liquidación tributaria, que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación. Por ello, más que de un procedimiento de liquidación provisional de oficio, se debe hablar de distintos tipos de actuaciones dentro de la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación tributaria, que pueden ser clasificadas en tres grupos: actividades de comprobación abreviada, audiencia de los interesados y el acto de liquidación provisional de oficio”²⁹⁵. Y en cuanto a la regulación de la audiencia al interesado nos parece que ha sido un acierto, puesto que nos encontramos ante un procedimiento administrativo y deben cumplirse los principios que lo inspiran.

Igualmente, este artículo 123 permite a los órganos gestores dictar estas liquidaciones provisionales de oficio en tres supuestos:

- En relación con los datos consignados en la declaración y justificados en las mismas. Estaríamos en este caso ante la función que ya venía atribuyéndose a estos órganos de cotejo o comprobación formal.
- Cuando los elementos de prueba en poder de la Administración pongan de manifiesto una discrepancia bien porque esos hechos no hayan sido declarados o porque lo hayan sido de otra manera. Esta posibilidad amplía esta facultad comprobadora de gestión que podrá incluso requerir documentos siempre que no se refieran a la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

²⁹⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 50.

- En los casos en que las devoluciones tributarias no coincidan con los importes contemplados por la Administración. En estos casos estaremos en una función de comprobación formal o , en ciertas situaciones, sobre el fondo en función de cada devolución.

Para llevar a acabo estas liquidaciones provisionales se permite a los órganos de gestión la realización de actuaciones de comprobación abreviada y se le obliga a dar trámite de audiencia al interesado. Pero poco más establece la Ley, aun así al encontramos ante un procedimiento administrativo, que a pesar de su carácter especial, debiera cumplir unos mínimos intrínsecos a todo procedimiento de estas características. Como se ha afirmado, “En todo caso, toda liquidación provisional, incluidas las «paralelas», exige la apertura del correspondiente expediente con respecto a los trámites de audiencia, alegación y prueba y la motivación suficientemente clara, apoyada en fundamentos jurídicos precisos”²⁹⁶. De hecho, el artículo 124 de la LGT viene a recoger los requisitos de notificación y motivación, que, también exige la aplicación de la Ley 30/1992 sobre el Régimen Jurídico de las Administraciones y el Procedimiento Administrativo Común²⁹⁷. Igualmente, la jurisprudencia²⁹⁸ se ha mantenido firme

²⁹⁶ PALAO, C/ BANACLOCHE, J “Las liquidaciones paralelas”. R.I num. 3. 1995. Pág. 629.

²⁹⁷ En adelante LRJAP-PAC.

²⁹⁸ No consideramos oportuno reproducir aquí la numerosísima jurisprudencia sobre la materia, a continuación recogemos algunos de los pronunciamientos aplicables a liquidaciones realizadas tras 1995, aunque en este punto no haya cambiado el criterio jurisprudencial. Además de las que se exponen encontramos bastantes análisis en relación con la motivación: los Tribunales analizan si las liquidaciones giradas con “asteriscos”, características de las liquidaciones mecanizadas paralelas., producen o no indefensión y en función de ello declara la nulidad o no de la liquidación realizada. Declaran la nulidad de las liquidaciones, entre otras; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de octubre de 2201; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad valenciana de 28 de febrero de 2002, de 16 de diciembre de 2002, de 10, 17 y 29 de enero de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de enero y 20 de febrero de 2002; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 28 y 31 de mayo de 2003. Sin embargo, mantiene que a pesar de ser liquidaciones estereotipadas y con asteriscos o de faltarle algún requisito como puede ser la “estampilla” si no se produce indefensión la motivación es suficiente; la Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de marzo de 2001; Sentencia Tribunal

en cuanto a la necesidad de los mismos y se ha encargado de enjuiciar caso por caso para determinar cuando hay o no falta de motivación o notificaciones defectuosas²⁹⁹. En relación con la motivación los tribunales han manifestado que está se considerará suficiente siempre y cuando no produzca indefensión³⁰⁰. La jurisprudencia considera la motivación tiene tres finalidades; Permitir al interesado combatir por sus intereses a través de los correspondientes recursos, permitir el control de la legalidad por los órganos jurisdiccionales y, por último, evitar la arbitrariedad de la Administración³⁰¹.

Superior de Justicia de Madrid de 28 de noviembre y de 5 de diciembre de 2001; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de febrero de 2002.; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 28 de septiembre de 2002; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 13 de diciembre de 2002; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 17 de diciembre de 2002; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de enero de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 y 19 de febrero de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla La –mancha de 15 de marzo de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 11 de abril de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de julio de 2003; Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de enero de 2004.

²⁹⁹ Sirva de ejemplo el razonamiento que expone el Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana : *“La obligación de notificar los elementos básicos del cálculo de los intereses de demora es una manifestación en el Derecho Tributario de esa obligación genérica que tiene la Administración de motivar, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de Derecho, los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución Española (...)La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. De ahí, que el Tribunal Supremo haya venido exigiendo reiteradamente el cumplimiento de los requisitos de motivación de las liquidaciones tributarias, de acuerdo con la exigencia recogida en el artículo 124 de la Ley General Tributaria”*. Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 diciembre 2002.

³⁰⁰ Así el Tribunal Superior de Justicia de Baleares afirma *“La ausencia de motivación, como la motivación defectuosa, en tanto que incumplimiento de requisito formal del acto administrativo, comporta vicio de anulabilidad únicamente cuando hubiese ocasionado indefensión.(...)En definitiva, la motivación exige que la resolución venga apoyada en razones que permitan conocer cuales han sido los criterios jurídicos esenciales fundadores de la decisión”*. Sentencia Tribunal Superior de Justicia Baleares de 13 diciembre 2002. Así la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 17 de diciembre de 2002 mantiene que *“efectivamente según jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo, la falta de motivación, no hay que confundirla con motivación sucinta. Por otro lado tal cuestión debe de proyectarse sobre la indefensión que puede causarle al interesado”*.

³⁰¹ En este sentido, vid, entre otras, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de julio y de 27 de octubre de 2003.

Estas afirmaciones, sin embargo, no impiden que la Administración siga teniendo un alto grado de discrecionalidad³⁰² en sus actuaciones. Como bien afirma GÓMEZ CABRERA “Las potestades instrumentales que la Administración haya de ejercer en todos y cada unos de los procedimientos tributarios, como cualquier otra potestad, deben ser regladas en cuanto al fin a alcanzar con su ejercicio, pero nada, en principio, impide que puedan ser configuradas discrecionalmente en cuanto al «an», al quando y al quomodo. Las potestades que la Administración tributaria ejercita en el transcurso de los procedimientos administrativos que desarrolla, salvo que sea simple aplicación de aspectos cubiertos por la reserva de ley tributaria, pueden ser configuradas discrecionalmente por la norma que las atribuye, como en cualquier otro sector de la actividad administrativa. No es, pues, cierto que los procedimientos tributarios sean reglados, o que no pueda existir grado alguno de discrecionalidad en su tramitación. Los procedimientos tributarios pueden desarrollarse a través de potestades discrecionales, como cualquier otro procedimiento de la Administración. Una cosa es que los elementos esenciales del tributo sólo puedan ser definidos por la ley, y otra muy distinta es que la actuación de la Administración haya de ser absolutamente reglada”³⁰³. Por tanto, como continúa afirmando “la discrecionalidad, de este modo, aparece como un ámbito de libertad que la ley quiere conceder a la Administración frente al juez; no en vano, se afirma que implica la posibilidad de que la Administración elija entre soluciones intercambiables, todas ellas igualmente válidas. Se elija una o se elija

³⁰² Ya en 1992 denunciaba GACÍA AÑOVEROS en relación con los actos administrativos derivados de comprobaciones dentro del sistema de autoliquidación que “La discrecionalidad que rige para la producción de esos actos administrativos³⁰² de liquidación es el de la discrecionalidad más absoluta e incontrolada, que afecta, no sólo al hecho de la liquidación en sí, sino a su alcance, extensión y naturaleza; sin más límite, eso sí, que del plazo de prescripción. Dentro de ese plazo, la discrecionalidad administrativa es total”. GARCÍA AÑOVEROS, J “Los poderes de comprobación...”, op.cit. Pág. 600.

³⁰³ GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad...*, op.cit. Pág. 431.

otra, la decisión adoptada es legal”³⁰⁴. Ahora bien, un acto administrativo, por muy discrecional que sea, será contrario a Derecho, no sólo cuando vulnere una norma jurídica escrita, sino también cuando contravenga un principio general que, en cuanto que Derecho, vincula también a la Administración”. “(...) todo acto administrativo que vulnere un principio general del Derecho sería un acto radicalmente nulo y, como tal, plenamente fiscalizable”³⁰⁵.

En esta línea queremos afirmar que nos parece que la configuración que hace esta ley de la liquidación provisional de oficio en cuanto sus efectos vulnera un principio general de seguridad jurídica. En efecto, se configura como característica de la liquidación provisional de oficio su carácter revisable por parte de la Administración. Así lo ha recogido la legislación³⁰⁶, la jurisprudencia³⁰⁷ e incluso un sector de la doctrina³⁰⁸. Sin embargo, no estamos en absoluto de acuerdo con estas afirmaciones.

³⁰⁴ GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad...*, op.cit. Pág. 38.

³⁰⁵ GOMEZ CABRERA, C. *La discrecionalidad...*, op.cit. Pág. 27-28.

³⁰⁶ La doctrina viene argumentando que no hay ningún precepto legislativo que niegue a la Administración la posibilidad de revisar estas liquidaciones que además son calificadas de provisionales por el propio legislador. Para profundizar vid. LAGO MONTERO, J.M “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit.

³⁰⁷ Antes de la reforma la jurisprudencia afirmaba la libre modificabilidad de las mismas en base a que no se realizaba una verdadera comprobación. Por ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 19 de diciembre de 1995 se manifestaba de un forma muy clara en relación con las mismas: “*El concepto de liquidación provisional es de difícil aprehensión, pues se constituye negativamente y por contraprestación al de liquidación definitiva, siendo aquellas que no han sido giradas conforme a bases firmes (art. 120.2.º, b LGT)), que están pendientes de comprobación (124.2 LGT), y que en cualquier momento pueden rectificarse (art. 124.2 LGT) sin acudir a los procedimientos especiales de revisión (art. 159 LGT). En este último sentido puede afirmarse que la liquidación provisional es un acto administrativo de efectos puramente transitorios, dictados dentro de un procedimiento de gestión, siempre susceptible de cualquier revisión de oficio por parte de la Administración, a diferencia de lo que ocurre con la liquidación definitiva, que es un acto declarativo de derecho con el que concluye el procedimiento de gestión y, sólo resulta revisable por los cauces señalados en el artículo 154 de la Ley General Tributaria*” En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 2 y 7 de diciembre de 1998, de 29 de enero y de 5 y 18 de febrero de 1999.; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de octubre del 2002; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de octubre de 2002 y de 24 de enero de 2003. El Tribunal Supremo también se manifestó con rotundidad: “*En efecto, la distinción entre ambas clases de liquidación consiste, por una parte, en que las*

«definitivas» sólo pueden ser giradas -en su caso- una vez que la Administración, mediante las comprobaciones pertinentes, entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la verdadera cuantificación del tributo; y, por otra parte, en que las «provisionales» no producen una vinculación firme ni para el obligado tributario ni para la Administración, que puede, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna (y sin que ello implique una verdadera e irregular auto-revocación de un acto administrativo anterior).

Con otras palabras, las liquidaciones «definitivas» son inmodificables en el transcurso del procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y finiquitando aquél (de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o a su impugnación por el particular interesado o por la propia Administración previa su declaración de lesividad). Por el contrario, las liquidaciones «provisionales» pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de gestión, mediante la actividad administrativa de comprobación e investigación, en tanto no haya transcurrido el lapso temporal de prescripción”. Sentencia Tribunal Supremo de 23 abril, 21 de mayo de 1997, 11 de junio de 1998, y 11 de julio de 1998. En esta última nos parece curiosa o al menos reseñable la terminología empleada por el propio Tribunal “es lo cierto que la liquidación provisional es un acto administrativo perfecto (con los privilegios de la presunción de legalidad y de su ejecutividad), pero sometido, por el propio ordenamiento, a lo que se ha llamado vasallaje de la liquidación definitiva, de suerte que una vez practicada ésta no puede nadie pretender que mantenga una vida independiente y desconectada de esta última” vid. también Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2000, 11 de marzo del 2000, 14 de abril de 2000, 8 de julio de 2000, 12 de diciembre de 2001. Posteriormente, a pesar de la evolución en la asunción de competencias comprobadoras por gestión, la jurisprudencia ha seguido negando la inmodificabilidad de las mismas aunque se trate de liquidaciones dictadas tras la reforma de 1995.; Así el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León en Sentencia de 30 de enero de 2001 reproduce los términos sobre estas liquidaciones dictados por el Tribunal Supremo el 23 de abril del 1997 y las que la reproducen. En este sentido afirma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña lo siguiente: “la liquidación originariamente practicada como consecuencia de la comprobación abreviada por parte de la Administración tributaria tenía un carácter provisional, tal y como se pone de manifiesto por parte del art. 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria(...)Y, dado este carácter provisional, la referida liquidación podía ser corregida dentro del procedimiento de gestión sin que pueda alegarse que aquella modificación supusiera que la Administración fuese contra sus propios actos, al no existir acto definitivo alguno”. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Cataluña de 30 abril de 2003.

³⁰⁸ Sobre el carácter modificable de la misma a pesar de la reforma de 1995 vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.; MORILLO MENDEZ, A “Liquidaciones provisionales...”, op.cit.; Por su parte nos parece interesante la opinión de LAGO MONTERO, que aunque lamenta la situación considera que es la única posible desde el punto de vista de la legalidad. Así afirma en relación con el posible efecto preclusivo parcial de las liquidaciones provisionales que: “Esta es desde luego una posición deseable y satisfactoria para con el principio de seguridad jurídica. Pero del derecho positivo hoy día vigente no vemos que pueda deducirse, desgraciadamente, tal posición. La potestad comprobadora de la inspección no aparece limitada en la LGT ni en el RGI por el contenido de las posibles comprobaciones gestoras que se hayan desarrollado antes”. Y más adelante continua: “Toda liquidación que se practique con la comprobación no terminada es provisional y nada más que provisional. Otra cosa es que nos agrade el diseño jurídico positivo que permite reiteradas comprobaciones y liquidaciones gestoras e inspectoras. Pero es la situación lamentablemente vigente que, desde luego, debe corregirse. LAGO MONTERO, J.M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág.64-65. Defendía misma línea en “La comprobación”, op.cit. Nota al pie 30 y 31.

La vinculatoriedad de los principios generales del derecho es obvia en esta materia y la defensa la seguridad jurídica³⁰⁹, del principio por el cuál nadie puede ir contra sus propios actos e incluso el principio de eficacia de la Administración chocarían de plano con la negación de los efectos preclusivos de estas liquidaciones. El contribuyente se relaciona con la Administración y, como ya hemos mantenido, el hecho de que ésta se presente subdivida en dos por razones de operatividad práctica, no significa que el mismo tenga que estar constantemente sometido a diferentes comprobaciones. Hemos reconocido las competencias auténticamente comprobadoras de los órganos de gestión, si estos tienen capacidad para requerir documentación y realizar lo que la ley denomina comprobaciones abreviadas, el resultado de las mismas debe vincular a la Inspección.

³⁰⁹ Coincidimos en que “Esta seguridad jurídica se traduce en su sentido más amplio, conforme la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en la aplicación del Derecho”. Y como continúa afirmando “el principio de seguridad jurídica se configura en nuestro texto constitucional como un principio informador básico de todo el ordenamiento jurídico, por lo que no deben existir dudas de su ineludible aplicación en el ámbito tributario”. SÁNCHEZ PINO, A.J “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”. R.E.D.F. 109/110. 2001. Pág. 163 y 165.

El contenido de la misma ha sido tratado por GOMEZ CABRERA que nos advierte que que “ su ejercicio ha de ser concedido en forma tal que su actuación pueda ser previsible, es decir, que a priori puedan preverse los posibles sentidos de la actuación administrativa. Evidentemente, ello impone que la norma que atribuya una «potestad discrecional» delimite al menos los siguientes elementos:

“1º El sujeto/s frente al que puede ejercitarse la potestad administrativa en cuestión y aquél/aquellos frente a los que tal ejercicio puede surtir efectos”. (...)

“2º... que la norma habilitante fije también el contenido posible de la potestad...” “No basta (...) con que la norma establezca que la Administración podrá frente a tales sujetos hacer algo, sino que ese algo tiene que quedar delimitado dentro de fronteras precisas, que hagan previsible hasta dónde la Administración podrá hacer ese algo”.

“3º La norma habilitante ha de determinar, igualmente, la causa de la potestad, es decir, su razón justificadora,...”

“4º Finalmente, la norma habilitante ha de determinar el fin de la potestad.

Hay que tener en cuenta que la determinación de todos los elementos anteriores no siempre ha de venir expresamente establecida por la norma habilitante que atribuye la potestad; basta que la misma pueda ser operada, de modo tácito, bien por el sentido de la norma en cuestión o por la aplicación de los principios generales del derecho. Incluso, cabe también que dicha determinación se efectúe por medio de conceptos jurídicos indeterminados”. GOMEZ CABRERA, C. *La discrecionalidad...*, op.cit. Pág. 86-89.

A nuestro juicio, no es admisible desde los principios invocados, que una inspección pueda modificar lo ya comprobado por gestión; la inseguridad jurídica en estos casos sería lamentable. La libre modificabilidad proclamada por la jurisprudencia conlleva a “la tendencia de la Administración a abusar de la provisionalidad de sus liquidaciones con el único fin de poder después modificarlas libremente, sin someterse a los rígidos corsés de los procedimientos especiales de revisión o declaración de lesividad”³¹⁰. Se ha mantenido por parte de la doctrina³¹¹ el criterio de diferenciar el alcance de la actuación del órgano de gestión, para así conceder a la liquidación efectos preclusivos o no; así si el órgano de gestión hubiere realizado labores de cotejo, es decir correcciones de errores aritméticos, las citadas liquidaciones provisionales no gozarían de efectos preclusivos, cosa que si ocurriría cuando se realizaran auténticas funciones comprobadoras. Puede ser una solución aunque con unos límites confusos y de difícil aplicación en la práctica al ser atribuidas ambas a los órganos de gestión, y no estar delimitadas las mismas por ninguna normativa. Como han manifestado algunos autores quizá lo necesario sería ir caso por caso, labor desde luego carente de sencillez³¹². Al establecer la libre modificabilidad de estas liquidaciones la Administración olvida la situación de continua incertidumbre a la que se haya sometido el contribuyente. Hemos de defender que el fin de la defensa del fraude fiscal, y del control de los contribuyentes no conlleve la

³¹⁰ LAGO MONTERO; J.M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág. 76.

³¹¹ Entre otros, vid PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.

³¹² Vid. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. MAGRANER MORENO si bien con referencia anterior a esta ley se manifestaba de una manera clara al respeto: “ la seguridad jurídica se reivindica para dichas parcelas en particular del hecho imponible comprobado, concluyendo que serán únicamente éstas las que tendrán el carácter de inmodificabilidad administrativa futura, de este modo, se respetará el principio mediante el cual la Administración no puede ir contra sus propios actos(...) la inmodificabilidad no se propugna del acto de liquidación provisional, que por su propia naturaleza no puede serlo, sino tan sólo de los hechos comprobados por la Administración recogidos en el mismo”. MAGRANER MORENO, F.J “La comprobación tributaria...”, op.cit. Pág.100.

utilización de medios atentatorios contra los principios generales del derecho. Y menos aún puede utilizarse, como ya anunciaba la doctrina³¹³, para simplemente provocar interrupciones de prescripción sin consecuencias jurídicas perjudiciales para la Administración³¹⁴.

Estamos de acuerdo con MAGRANER MORENO que incluso con fecha anterior a esta reforma manifestó que “cualquier actuación administrativa que prescindiera de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discutiera la prueba de los datos consignados en ellas, es una verdadera actuación de comprobación en el sentido del art.120 LGT. Por lo tanto, la liquidación que

³¹³ Como se manifestó tras la elaboración de la ley del 1995:“... quisiéramos advertir la necesidad de que los preceptos mencionados, reguladores de las liquidaciones provisionales de oficio, sean aplicados con la mayor prudencia, en el sentido de que, aunque faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos facilitados por terceros, no vayan a suponer, al mismo tiempo, un nuevo medio, ciertamente inadecuado, para conseguir, por parte de la Administración tributaria, la interrupción indiscriminada de la prescripción de las deudas tributarias, produciendo las actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por los órganos de gestión una inseguridad jurídica en los contribuyentes, y por tanto, un efecto contrario al que realmente se pretende alcanzar”. AAVV *La reforma de la Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 299-300.

³¹⁴ En este sentido creemos oportuno recoger lo que DE LA PEÑA VELASCO expuso de una manera clara y convincente: “... la posibilidad de modificar la liquidación provisional tiene su razón de ser precisamente en el hecho de que no ha existido una comprobación del hecho imponible. Pues bien, si en las liquidaciones provisionales de oficio sí ha existido una comprobación más o menos profunda del hecho imponible, ¿cómo se justifica ahora el mantenimiento del carácter provisional de este tipo de liquidaciones? (...)En mi opinión, desde el punto de vista de sus efectos, estas liquidaciones provisionales de oficio en las que se han desarrollado por los órganos de gestión auténticas funciones comprobadoras- inquisitivas- deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, es decir, cuando ulteriormente los órganos de inspección lleven a cabo comprobaciones globales del hecho imponible sólo deberían poder introducir modificaciones en la liquidación provisional de oficio previamente realizada por los órganos de gestión en aquellos elementos del hecho imponible que no fueron comprobados por estos órganos”. Compartimos también la idea de que “... no parece que la terminología utilizada por el legislador en el artículo 123 sea en este punto excesivamente afortunada. De una parte, porque las liquidaciones que dicten los órganos de gestión al amparo de lo dispuesto en el precepto no serán, en buen número de casos- todos los conectados con las devoluciones- realizadas «de oficio», sino que serán el resultado de una actuación desarrollada a instancia del contribuyente; y de otra parte, porque en cuanto a sus efectos tampoco cabe calificarlas genéricamente como «provisionales» en el sentido de que su contenido puede ser modificado por una liquidación definitiva posterior, puesto que, aquella parte de la liquidación que haya sido objeto de comprobación parcial por los órganos de gestión no podrá ser objeto de modificación posterior por medio de la liquidación definitiva”. DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág. 75.

resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional³¹⁵ y nos parece igualmente muy adecuada la opinión de PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS sobre la materia Según el artículo 123 LGT la liquidación que resulta de estas comprobaciones abreviadas tienen siempre el carácter de «provisionales».

“(…) No estamos seguros, sin embargo, de que este deba ser el resultado en todo caso”. “(…) Aún en el caso de que las limitadas facultades de los Órganos de gestión (carecen, *vgr.*, de las potestades que se enumeran en los artículos 141 y 142 LGT) no permiten jamás a éstos realizar una comprobación exhaustiva del hecho imponible que diera como resultado una liquidación definitiva, no puede en cambio negarse que, al menos, siempre habría ciertos aspectos de la situación fiscal que después no podría volver a revisarse en una eventual inspección: precisamente, aquellos que hubieran sido objeto de comprobación por los Órganos gestores. De otro modo, se vaciaría de contenido el principio de seguridad jurídica y el principio, no menos arraigado, de que la Administración no puede ir contra sus propios actos (*«venire contra factum proprium non valet»*)”³¹⁶.

Como se desprende de estas afirmaciones creemos que estas liquidaciones debieran tener unos efectos preclusivos y por ello defendemos que su denominación correcta no es la que realiza el artículo 120³¹⁷ de liquidaciones

³¹⁵ MAGRANER MORENO, F.J “La comprobación tributaria..., op.cit. Pág. 97.

³¹⁶ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit.

³¹⁷ La doctrina ha criticado al mismo al afirmar que “El contenido del artículo 120.a) de la LGT no es correcto. De acuerdo con este precepto, son liquidaciones definitivas «las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional». Pues bien, parece evidente que a la vista del contenido del artículo 123 existen supuestos en los cuales, tras la comprobación administrativa del hecho imponible, las liquidaciones que la Administración tributaria dicte, a través de los órganos de gestión, siguen siendo provisionales. Tal vez hubiera sido conveniente introducir una pequeña modificación en el artículo 120 para salvar la contradicción resultante de la nueva redacción del artículo 123 estableciendo que son liquidaciones definitivas «las practicadas previa comprobación administrativa total o global del hecho imponible», pues la voluntad del legislador parece clara en el sentido de que la comprobación abreviada que precede a la liquidación provisional de oficio nunca puede alcanzar a la completa

provisionales, sino que más bien debiera tratarse de liquidaciones parcialmente definitivas.

Se crea que esta nueva regulación una liquidación con el objetivo de que los órganos de gestión “ayuden” en la labor de control de los órganos de inspección del fraude tributario³¹⁸. Si bien es cierto que nuestro sistema se presenta masificado y que es necesario cambiar sus parámetros en aras a la efectividad no es menos cierto que hay determinados valores de nuestro ordenamiento jurídico que no pueden ser vulnerados por simples afanes recaudatorios³¹⁹.

Conceptuar la liquidación provisional de oficio no es una labor sencilla, para nosotros la siguiente afirmación quizá la resume muy bien: “Por tanto. La liquidación provisional de oficio regulada en el art.123 es, en mi opinión, una especie de *tertius genus* entre la liquidación provisional *stricto sensu* (que, con arreglo al artículo 120 de la LGT, se dicta sin previa comprobación administrativa del hecho y de su valoración) y la liquidación definitiva (que no puede ser modificada por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de gestión), participando de las características tanto de una (se dicta por los órganos de gestión sin que el hecho imponible haya sido objeto de

investigación del hecho imponible”. DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.73.

³¹⁸ Hay quien considera sin embargo que se ha construido un “puente legal” entre ambas: “Los artículos 121, apartado 2, y 123 de la LGT, de redacción completamente novedosa, nos introducen en el mundo de los elementos o ingredientes necesarios y suficientes para la realización de la liquidación provisional, construyendo un puente legal que une los dos polos tradicionales de comprobación inmediata de errores advertidos (generalmente errores de cálculo del sujeto pasivo) y de comprobación exhaustiva a efectos de integración de bases imponibles”. MORILLO MENDEZ, A “Liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág.2.

³¹⁹ En esta línea TEJERIZO LÓPEZ reclama “la búsqueda de equilibrio estable entre la eficacia administrativa y el respeto a los derechos constitucionales de los ciudadanos”. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Las funciones de...”, op.cit.

comprobación global) como de la otra(una parte de su contenido resulta inmodificable dentro del procedimiento de gestión)”³²⁰.

En estas páginas hemos intentado poner de manifiesto las novedades, consecuencias y efectos que supuso la ley 25/1995. En resumen, esta ley viene a admitir de una manera, a nuestro juicio poco clara y falta de decisión, la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de gestión³²¹ que ayudaran sobre manera a la Administración en su labor de control del contribuyente. A la vez y relacionado con ella se establece que se ejerza la misma por medio de la comprobación abreviada, aunque, sin embargo, no se regula su contenido ni se definen sus parámetros y para ello se crean unas liquidaciones provisionales de oficio, que resultan que ni son de oficio ni debieran ser provisionales. Si llamamos a cada cosa por su nombre debieran ser liquidaciones parcialmente definitivas.

ES cierto que nuestro ordenamiento jurídico ha cambiado desde el momento en el que se promulgó la LGT, pero la opción de “parchar” la misma,

³²⁰ DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.75.

³²¹ En relación con las mismas la reforma se ha valorado de la siguiente manera: “En definitiva, la regulación introducida por el artículo 123, motivada por la falta de medios personales para atajar el fraude tributario, supone un aumento de competencias comprobadoras de los órganos de gestión tributaria, en un intento de dotarles de parte de las facultades que antes sólo podían ser ejercidas por la Inspección de los Tributos, reservando para ésta las actuaciones que supongan investigación de los registros contables de los sujetos pasivos. Esta ampliación de facultades ha de considerarse acertada desde el punto de vista de la eficacia del sistema en la lucha contra el incumplimiento de las obligaciones tributarias, pues producirá como consecuencia inmediata una mayor fluidez en la actividad administrativa de comprobación, al no estar sujeta a las rigideces propias de las actuaciones inspectoras.

Por el contrario, la asunción de competencias por los órganos de gestión también puede suponer un menoscabo de las garantías del contribuyente frente a la Administración tributaria, por lo cual será especialmente exigible en estos casos que los requisitos que se establecen en la ley se cumplan de modo real, en especial el relativo a la puesta de manifiesto del expediente al interesado para que pueda cerciorarse del incumplimiento que se le imputa y presentar alegaciones, y sobre todo el (...) referido a la notificación expresa, en el caso de que una liquidación aumente la base imponible declarada por el sujeto pasivo, de todos los hechos y elementos que motivan este aumento. PEÑA ALONSO, J.L, CORCUERA TORRES, A, CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma...*, op.cit. Pág. 154.

si se nos permite la expresión, como solución a una ley que ha quedado totalmente desfasada en la aplicación de los tributos, no creemos que sea la solución más idónea. En vez de realizar regulaciones parciales que sólo recogen algunos de los aspectos que eran necesarios configurar, dejando a un lado figuras tan importantes como la autoliquidación, quizá hubiera sido más acertado el realizar una ley acorde con la situación jurídica del momento. Este tipo de reformas sesgadas lo único que traen consigo son mayores problemas con difícil solución y la propia destrucción de la LGT³²². Todo ello además teniendo en cuenta que seguirá sin promulgarse un reglamento de gestión que regule una actividad cada día más importante como es la de los órganos de gestión.

³²² DE LA PEÑA VELASCO valora de la siguiente forma esta regulación: “El nuevo artículo 123 de la LGT ha venido a dar una respuesta parcial e insuficiente a algunos de los múltiples problemas que el nuevo esquema procedimental de aplicación de los tributos plantea, pero, en tanto no se aborde por el legislador la tarea de diseñar globalmente un nuevo procedimiento de gestión que sea mínimamente coherente con el sistema tributario nacido de la reforma de 1978, las modificaciones de singulares cuestiones relativas a aquél en la LGT serán *ex necesse* insuficientes. La esquizofrenia normativa existente entre el procedimiento de aplicación de los tributos que (con sucesivos parches) se recoge en la LGT y el que *de facto* resulta de la aplicación de los singulares tributos no se arregla, sino que se acrecienta en términos de norma interna, con este tipo de modificaciones puntuales”. “(...) Y en esta línea nos parece interesante las cuestiones que deja planteadas sobre el particular: “El legislador debe plantearse, no sólo reformas parciales que vengán a solucionar problemas del pasado, sino decisiones globales sobre el modelo de gestión de los tributos que se desea para el futuro: (...)¿tiene algún sentido mantener, desde un punto de vista orgánico, la diferencia entre gestión e inspección cuando tanto unos como otros órganos tienen atribuidas tanto funciones liquidadoras como funciones de comprobación?¿Es posible o necesario regular un procedimiento de comprobación abreviada distinto del procedimiento de inspección?¿Hasta que punto la comprobación formal, la comprobación abreviada y la comprobación global del hecho imponible se hacen acreedoras de contenidos y procedimientos distintos?¿Cómo debe plasmarse el resultado de las distintas actuaciones de comprobación?¿Las liquidaciones derivadas de cada uno de ellas deben producir los mismos efectos?” DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág. 83.

3.- La situación precedente a la actual Ley General Tributaria: Los análisis jurisprudenciales, las graves carencias del sistema en relación con los órganos de gestión y la necesidad de una nueva regulación en el marco de la aplicación de los tributos.

En este epígrafe pretendemos dar una visión global y general de cuál fue la situación que precedió a la actual LGT. No en vano el reclamo por la doctrina, que ya se había iniciado antes de la reforma de 1995³²³ sobre la necesidad de una nueva regulación y, la incansable petición de un reglamento de gestión, se convirtieron en el comentario habitual en cada estudio realizado sobre estos órganos³²⁴. Igualmente, en este epígrafe presentaremos los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales más recientes sobre los citados órganos hasta la actualidad, así como, las novedades legislativas, y su significación. Creemos que es necesario conocer la situación “predecesora” de la actual LGT para llegar a comprender las lagunas que la misma suponía y cuáles eran los aspectos más necesitados de nueva regulación.

³²³ Ya en 1991 se manifestaba la doctrina en este sentido, así, se afirmaba: “Para poder avanzar más y conseguir un mejor control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes hay que superar las limitaciones de tipo normativo en la actuación de los órganos de gestión.

Se hace necesario, en consecuencia, introducir alguna matización en la futura Ley General Tributaria y sobre todo, utilizar el futuro Reglamento de Gestión como vehículo que sirva para determinar claramente el alcance de las funciones comprobadoras de las oficinas de gestión”. ”. DÍAZ YUBERO, F “La actuación de los órganos de gestión tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales” en la obra colectiva *la gestión tributaria y el servicio del contribuyente*. IEF. Monografía num.96. 1991.Pág. 129.

³²⁴ Ya ha quedado puesto de manifiesto las diferentes reclamaciones de la existencia de un reglamento de gestión, que, por otra parte, exigía la L.G.T en su artículo 9, en las distintas etapas estudiadas. Esta reclamación se continúa realizando de una manera incansable por parte de la doctrina también en los estudios más recientes. Entre otros, vid. PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación*, op.cit.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La gestión tributaria*, op.cit.; BANACLOCHE, J. “La reforma de los procedimientos tributarios”. R.I 8/2003; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos”. R.T.T. num. 60/2003; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. 2004. Madrid.

La gestión tributaria no va a variar demasiado en relación a lo ya desdibujado tras la reforma del 1995, como se afirmaba; “Al proceso que se ha seguido en nuestro ordenamiento se pueden formular serias críticas. En primer lugar, no contribuye en nada a la certeza del derecho la confusión que está presente en nuestro ordenamiento sobre los órganos y sus competencias. En segundo lugar, tampoco contribuye, entendemos, al ideal de justicia que comprobación, investigación y liquidación puedan fundirse en un mismo órgano. Y, finalmente, debe rechazarse que el ordenamiento fomente la práctica de comprobaciones e investigaciones parciales que dan lugar a liquidaciones provisionales.(...) El administrado, en general, no conoce, y no tiene por qué, la diversidad de órganos, de actividades y de facultades. El administrado sólo conoce sobre lo que para él tiene importancia: su posición como sujeto pasivo obligado a la satisfacción de prestaciones tributarias y la de la Administración pública frente a la que, con independencia de todos los derechos de que sea titular, está sometido. Por ello, una manifestación importante de todos esos derechos de los particulares es la liquidación definitiva, que supone que la Administración declara que ha comprobado o investigado la situación tributaria global, del ciudadano y resuelve en consecuencia. La liquidación provisional es un instrumento de incertidumbre, una espada de Damocles a punto de caer continuamente”³²⁵. Coincidiendo con estas afirmaciones hemos realizado, en páginas anteriores, las reclamaciones de los efectos preclusivos de estas liquidaciones provisionales y el cambio de denominación de las mismas³²⁶.

³²⁵ PITA GRANDAL, A.M. “La atribución de competencias...”, op.cit. Pág. 646.

³²⁶ Sobre el particular vid. Epígrafe anterior de la presente obra donde hemos recogido las distintas manifestaciones doctrinales. Sirva de resumen la siguiente concreción de la problemática que realiza SÁNCHEZ BLÁZQUEZ “Existe una doble alternativa básica, no solucionada expresamente por la normativa actual: que los hechos relevantes para la liquidación del tributo comprobados por el órgano de gestión no puedan ser nuevamente objeto de comprobación ulterior, aunque fuera con despliegue de otros medios y facultades distintos a los que están a disposición del órgano gestor; o que dichos hechos sí pudieran ser ulteriormente comprobados por la Inspección, pero sólo con unos medios y facultades diferentes a los que pudo haber empleado el órgano gestor”. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M “Algunas cuestiones prácticas sobre las facultades comprobadoras de los órganos de gestión”. AEDAF. Temas tributarios de actualidad. 10/03. Pág. 89.

La doctrina es consciente de que el sistema tributario diseñado por la LGT de 1963 y deficientemente reformado, no responde a la realidad de los tributos “... ello hace que, si tomamos en cuenta la perspectiva de las actividades que realiza la Administración tributaria española, la de gestión aparece muy desdibujada, tanto que en los casi 40 años de vigencia de la LGT no se haya podido llegar a publicar el Reglamento general de Gestión en ella previsto. Las razones de esta situación ambigua deben buscarse, de una lado a la pérdida de la exclusividad en la función liquidadora de los denominados órganos de gestión; y por otra parte, a la asunción por su parte de funciones de control, sobre todo como consecuencia necesaria de la aparición de los tributos de aplicación universal, como el IRPF o el IVA. Una y otras funciones están compartidas con los órganos de inspección”³²⁷. En efecto, se ha ido desarrollando un sistema tributario basado en la colaboración del contribuyente y en el control del mismo, sin embargo éste se ha visto, en cierto modo, desprotegido; debe afrontar el cumplimiento de numerosas obligaciones que van más allá del mero pago del tributo y ello en algunas ocasiones podía devenir en una “pesadilla insoportable”³²⁸. Por ello, la reforma en la gestión tributaria exigía unas mayores garantías procedimentales para el administrado. Además, hemos de valorar la importancia que van adquiriendo los órganos de gestión; esa labor de control o comparación abreviada supone un ingreso cuantitativo y cualitativo muy importante para la Administración Tributaria. Los órganos de gestión se convierten en una pieza fundamental en el control tributario y como consecuencia, en la recaudación. Realizan una labor absolutamente fundamental y, si desaparecieran los órganos de inspección, no tendrían capacidad para vigilar

³²⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág. 79.

³²⁸ Recogemos en este sentido la afirmación manifestada por TEJERIZO LÓPEZ “...el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias es un objetivo de solidaridad insoslayable. Pero por su misma necesidad no debe convertirse en una pesadilla insoportable. La reforma de la gestión tributaria debe perseguir que tal cumplimiento correcto se convierta en un acontecimiento corriente en la vida de los ciudadanos”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág. 93.

tan exhaustivamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ello se reclamaba la necesidad de una regulación acerca de la competencia de los mismos, de los procedimientos³²⁹ que estos llevan a cabo, de los efectos de sus comprobaciones, así de cómo sus capacidades.

Las reformas legislativas en este último periodo de vigencia de la LGT de 1963 no son de tanta trascendencia como las vistas hasta el momento, aún así cabe reseñar las siguientes: En 1998 se aprueba la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, sobre el IRPF que viene siguiendo la misma línea que ya inició en 1991 en cuanto a la gestión tributaria, y que fue confirmada por la reforma de 1995³³⁰; También es aprobada la Ley de 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y

³²⁹ Téngase en cuenta que aunque la LGT sólo recogía el procedimiento de comprobación abreviada los órganos de gestión realiza una multitud de procedimiento habituales en su quehacer diario. Fue la Resolución de 20 de marzo de 1996, la que vino a recoger numerosos procedimientos que llevaría a acabo la Administración y en ellos se recogerían varios encargados a gestión. Tras alguna modificación es aprobada la Resolución de 1 de diciembre de 1998 para el año 99 y siguientes, la cuál ya no recoge en una nexo publicado en el BOE los procedimientos sino que se remita la información en la página Web: www.igsap.map.es que a fecha actual no aparece ninguno asignado a los órganos de gestión en particular, como si hacía la resolución de 1996 y, se refiere ala Administración en general.

Igualmente existen hasta nuestros días numerosas disposiciones reglamentarias que regulaban determinados procedimientos cuya realización corresponde a los órganos de gestión. A modo de ejemplo podemos citar el Real Decreto 3338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, o el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

³³⁰ Recoge el “*artículo 84.Liquidación provisional.*”

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. No obstante lo previsto en el artículo 81.3 de esta Ley, a los contribuyentes que no tengan que presentar declaración, conforme al artículo 79.2 de esta Ley, sólo se les practicará la liquidación provisional de oficio a que se refiere el apartado anterior, en los siguientes casos:

a) Cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndosele practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes.

Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

b) Cuando, sin que tenga lugar lo previsto en la letra anterior, la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley contenga datos falsos, incorrectos o inexactos o se haya omitido alguno de los datos que deban figurar en la misma.

Garantías del Contribuyente, cuya regulación pretendía una mayor y mejor protección para el contribuyente y un avance en este sentido en sus relaciones con la Administración. Realmente no supuso una gran reforma en esta materia. Por un lado, debido a que seguía el esquema de la LGT, por lo que no respondía a la realidad de nuestro sistema tributario y, por otro, porque ciertas disposiciones precisamente no se aplicaban al procedimiento de gestión. Si se aplicarían los artículos 13 a 25 sobre la regulación en general de los procedimientos tributarios, recogiendo así, la necesidad del trámite de audiencia, la motivación o la prescripción cuyo plazo se reducirá a cuatro años. Pero ciertamente tenemos que afirmar que no tiene una especial significación en nuestro objeto de estudio.

En esta línea de reformas legislativas hemos de mencionar la reforma del artículo 123 de la LGT operada por el artículo 30.4 de Ley 24/2001, de 27 de diciembre³³¹. Ésta establece la posibilidad de requerir la exhibición de registros

3. *A las liquidaciones provisionales a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81.3 de esta Ley, no les será de aplicación lo establecido en el artículo 123.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

4. *Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración tributaria”.*

³³¹ Artículo 123:

“1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria

y documentos establecidos por las normas tributarias en cualquier caso cuando con anterioridad sólo se preveía para el caso de las devoluciones tributarias. No tiene mayor importancia, ya que, como afirmaba la doctrina “con la nueva redacción dada al artículo 123 de la LGT a finales de 2001 no se ampliaron las facultades comprobadoras de los órganos de gestión. Estas facultades son las mismas que las que estaban a disposición de estos órganos con anterioridad a esta modificación normativa, ya desde 1995. Por el contrario, lo que se ha llevado a cabo por ella ha sido simplemente variar el ámbito de aplicación de una de las facultades, inicialmente prevista sólo para el supuesto de devoluciones tributarias. Es precisamente este inciso “en el supuesto de devoluciones tributarias” el único que fue objeto de modificación con la nueva redacción del precepto. En concreto, tal inciso fue suprimido”³³². Por tanto las facultades no llegan a ampliarse aunque sí a contemplarse en un número mayor de casos. Los órganos de gestión actuarán podrán requerir esa documentación es más procedimientos y, por tanto, sigue aumentando su campo de actuación.

La situación se mantiene por tanto muy parecida desde el punto de vista de la regulación legal. La doctrina como ya hemos mencionado sigue reclamando una reforma legislativa³³³. Si bien, creemos de importancia hacer referencia a la

pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. *Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes*”. Señalamos en negrita el párrafo modificado, si bien lo que ha hecho el legislador es suprimir entre las palabras “anterior” y “el sujeto” la referencia las devoluciones tributarias.

³³² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “Algunas cuestiones...”, op.cit. Pág. 85.

³³³ Así afirma TEJERIZO LÓPEZ que “los principales problemas de nuestro sistema tributario se concentran en los procedimientos de aplicación de los tributos. A modo de deseos; La normativa tributaria debe ser lo más simple y estable posible. Los procedimientos tributarios no deben complicarse más allá de lo necesario, y la Administración debe dedicar buena parte de sus esfuerzos a ayudar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios. Deben separarse claramente los procedimientos de liquidación, comprobación e investigación, de una parte; y sancionador, de otra.

jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente. Debido a las circunstancias hoy se continúan juzgando en los Tribunales casos cuya normativa aplicable es la LGT de 1963, por lo que no existe en nuestra materia, ninguna con la actual LGT ni siquiera con la última reforma operada en esta materia en cuanto a la posibilidad de requerir documentación más allá de los supuestos de devoluciones tributarias. Por ello queremos realizar un somero análisis sobre aquellos pronunciamientos que consideramos de mayor relevancia.

Como punto de partida podemos recoger la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 2001³³⁴ dictada en unificación de doctrina. La misma cobra importancia en cuanto al tratamiento que da a las facturas y ha sido vista como otra muestra más de esa asunción de competencias comprobadoras de los órganos de gestión. Así recoge el TEAC: *“el artículo 123, consciente de ello, matiza su referencia a la comprobación abreviada manifestando que tales actuaciones de comprobación -en ningún caso se pueden extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales-. El precepto incorpora de modo claro una prohibición, vinculada al concepto de -documentación contable- de las actividades citadas, pero como el concepto es muy amplio, en este movimiento de avance y retroceso que caracteriza al artículo que se comenta, se precisa que en el supuesto de devoluciones tributarias el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, -los registros y documentos establecidos por las normas tributarias-; en realidad, se está delimitando lo que debe entenderse por documentación contable, excluyendo de ella los Registros específicamente debidos a la normativa fiscal,*

Debe precisarse, con las normas adecuadas, el ámbito de competencias de los distintos órganos de la Administración Tributaria, sobre todo por lo que respecta a las funciones de comprobación e investigación. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág. 87.

³³⁴ Ya citada en el capítulo anterior, si bien en relación con la evolución de las competencias comprobadoras.

con lo que aparece reducido el concepto a los Libros a que se refiere la Sección primera del Título III del Código de Comercio.

Sin embargo, el artículo no se refiere solamente a los registros sino también a los documentos. A propósito de ello ha surgido la duda de si las facturas pueden considerarse documentos -establecidos- por las normas tributarias. Es indudable que si se toma la palabra en su acepción usual hay que responder negativamente; las facturas brotan como resultado de las relaciones mercantiles y, consecuentemente, son debidas a los usos del comercio y no a normas tributarias. Mas, también es indudable que las normas fiscales han regulado la forma y contenido de las facturas, añadiéndoles requisitos distintos a los debidos a sus genéricas funciones mercantiles y condicionando sus efectos fiscales al cumplimiento de los mismos. Así, por ejemplo, en las Leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido se contienen referencias a la obligación de los sujetos pasivos de acomodar las facturas a las disposiciones reglamentarias, y los Reglamentos del Impuesto y sobre todo el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre por el que se regula el deber de expedir y entregar factura, señalan los requisitos que éstas deben tener y los efectos de las mismas en orden al ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado. Si a esto se añade que son la mejor y más lógica justificación de los Libros Registro de Facturas, emitidas y recibidas, hay que concluir que se encuentran comprendidas en el término «documentos establecidos por las normas tributarias». Y además continúa perfilando el alcance de la actividad de comprobación de los órganos de gestión: “el artículo 123 el alcance de las facultades atribuidas a los órganos de gestión, expresando que están dirigidas «al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia». Es conveniente determinar el significado del término «constatar». El Diccionario de la Lengua lo define como la acción de comprobar un hecho, establecer su veracidad, dar constancia de él, y lo identifica con el verbo «verificar», comprobar la verdad de un hecho, darlo

por cierto. El contenido práctico en que se traducen estas facultades ya se establecía en el último párrafo del artículo 34 del Reglamento General de la Inspección que, tras referirse a las comprobaciones abreviadas que pueda realizar la Inspección, expresa: «sin perjuicio de las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley»; la acción de corregir lleva consigo la de contrastar, y la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones. La ampliación de las facultades de comprobación que el artículo 123 confiere a los órganos de gestión no significa que comprobar sea lo mismo que investigar; ni tampoco que las comprobaciones que puedan realizar dichos órganos puedan identificarse con las propias de la Inspección, a la que no le afectan las limitaciones que contienen en el precepto analizado. Por eso, las liquidaciones que resulten de las comprobaciones realizadas por las Oficinas gestoras siguen teniendo el carácter de provisionales”. Como vemos la doctrina administrativa³³⁵ admite esa asunción de competencia comprobadoras de gestión

³³⁵ En el mismo sentido Resolución del TEAC de 11, 23 de mayo de 2001, 13 de septiembre de 2002, 16 de julio de 2003El mismo TEAC con fecha de 13 de septiembre de 2003 continúa afirmado esta posibilidad desde dos puntos de vista; “... cabe decir que cuando el artículo 123 de la LGT abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo -en caso de devoluciones tributarias- registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, si bien el órgano de gestión deberá limitarse a comprobar la regularidad formal de los registros y documentos, que las anotaciones en aquéllos encuentran apoyo en éstos, tanto por conceptos como por importes y que lo registrado coincide o no con lo declarado.

Concluido afirmativamente, atendiendo al sentido literal, que tales facturas pueden ser objeto de requerimiento por las oficinas de gestión en su labor de liquidar provisionalmente los diversos tributos cuando se trate de devoluciones tributarias a profesionales o empresarios, falta confirmar si ello encuentra apoyo en una interpretación teleológica del párrafo controvertido del artículo 123 de la Ley General Tributaria. La respuesta vuelve a ser afirmativa, porque lo pretendido por la norma es que la Administración pueda efectuar actuaciones de comprobación abreviada y constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos; ello es perfectamente congruente con la exigencia de documentos justificativos como las facturas, a los solos efectos de verificar que se han seguido las formalidades que la normativa exige, que las anotaciones en los registros encuentran apoyo en dichos justificantes, tanto por concepto como por importe y, en definitiva, que hay congruencia entre lo registrado y lo declarado. Precisamente el proceso de ampliación de competencias de las Oficinas de gestión tributaria, que responde a la generalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la generalización de declaraciones-autoliquidaciones en algunos conceptos impositivos, confirma que el legislador, al

pero, sin embargo, a la hora de considerar los efectos, las diferencia de inspección y además le atribuye efectos provisionales.

Es más resulta llamativa la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2004 que analiza un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio; en el mismo, interpuesto por el director del Departamento de Gestión tributaria en relación al alcance de las competencias, el TEAC acuerda: *“Declarar en unificación de criterio que, cuando el órgano de Gestión Tributaria compruebe que los datos declarados coinciden con los registrados pero interprete la norma de manera distinta al contribuyente, dicho órgano se encuentra facultado para emitir una liquidación administrativa que, sin atenerse necesariamente a lo declarado o autoliquidado por el contribuyente, determine el importe, a su juicio, correcto, del tributo de que se trate, sin que resulte preceptivo con carácter general, en estos casos, solicitar informe de la Inspección (salvo que el órgano de Gestión considere, en su caso, la conveniencia y necesidad de solicitar tal informe), y respetando siempre las reglas materiales y de procedimiento que sean aplicables; todo ello teniendo en cuenta que en ningún caso el órgano gestor está efectuando una comprobación plena del hecho imponible y, por tanto, sin perjuicio de la eventual y posterior actuación de la Inspección de los Tributos que, tras la oportuna (y ya sin limitación) comprobación e investigación, determine, en su caso, la deuda tributaria”*. Los Tribunales económicos-administrativos siguen sin admitir ciertos efectos preclusivos en aras de la seguridad jurídica y por tanto se trata de

redactar el precepto examinado, quisiera incluir en el término «documentos establecidos por las normas tributarias» a las facturas, según postula el recurso interpuesto». Resolución TEAC de 13 de septiembre de 2003. En relación con estas con el alcance de las competencias comprobadoras de gestión en el mismo sentido Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de mayo de 2005

liquidaciones libremente modificables, a pesar de lo que ya ha aprobado la actual LGT³³⁶.

Por otro lado, también existe jurisprudencia y doctrina administrativa en relación con la competencia de los órganos de gestión, en la misma línea que se ha venido recogiendo en todo esta primera parte de nuestro trabajo³³⁷, con la

³³⁶ PATÓN GARCÍA realiza un comentario de esta resolución en donde además de recoger diferentes posturas acerca de la delimitación de esta línea frágil de competencia de los órganos gestores, conviene en afirmar la solución del problema, de la siguiente forma: “En cualquier caso, la solución a la polémica ha venido de la mano del propio legislador quien al redactar el artículo 136 ha recogido de manera inequívoca la facultad de «examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil», de manera que nos sitúa ante un mismo alcance de la actuación. Por tanto, esta nueva configuración jurídica debería servir de acicate a una interpretación más lógica -no literal- en los pronunciamientos pendientes a los que sea aplicable el artículo 123 LGT/1963, lo curioso es que el TEAC haya seguido manteniendo la postura mencionada en la presente Resolución tras la luz aportada por la nueva LGT”. PATÓN GARCÍA, G, “ A vueltas con la extensión de la actividad comprobadora de los órganos de gestión y los supuestos en que procede la solicitud de informe a la inspección Resolución comentada: Res. TEAC de 20 diciembre 2004”. Parte Presentación. J.T 12/2005. Pág. 3-4.

³³⁷ Basándose en la ya comentada ampliamente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998, afirman la competencia de los órganos de gestión la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 31 de mayo de 2000; de 20 de febrero de 2004 y de 25 de febrero de 2005; Afirman también la competencias de gestión la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de julio de 2004; Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2005. Igualmente merece la pena recoger un grupo de sentencias y resoluciones que se manifiestan exactamente igual en relación a dos términos; el primero de ellos es la admisión de competencia de los órganos de gestión para girar una liquidación provisional con base a lo declarado por el interesado en el resumen anual, los justificantes aportados con el mismo y los libros del registro de facturas emitidas y recibidas (en la línea de la resolución del TEAC recogida anteriormente de 9 de Mayo de 2001, entre otras) y por otro lado recoge que “*de los artículos 121 y 123 de la citada Ley General Tributaria no se deduce limitación alguna al número de liquidaciones provisionales posible por el mismo impuesto y período, al margen de la prudencia y justificación con que dicha facultad deba ser ejercida por la Administración tributaria para no hacer excesivamente gravoso para los contribuyentes su utilización, dándose la circunstancia en este caso de que las liquidaciones provisionales alegadas afectan a dos concretos períodos distintos del que luego ha sido objeto de la provisional aquí recurrida, y que en las mismas no se afectó en absoluto al hecho que motivó la comprobación parcial y liquidación provisional en relación con la declaración-liquidación resumen anual, no siendo aceptable el argumento de la actora relativo a que la no comprobación entonces en relación con las facturas exentas de IVA sea indicativo de que tal comprobación no competiese a la oficina gestora, por lo ya razonado en el anterior de los fundamentos de derecho*”. Recogen esta doctrina la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 26 abril de 2004 y la la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de abril de 2005. En relación con la misma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 23 de diciembre de 2004 declara la incompetencia de los órganos de gestión para dictar una liquidación

motivación³³⁸, o con el trámite de puesta de manifiesto del expediente³³⁹. Como se ha querido mostrar, la doctrina y jurisprudencia continúa la línea iniciada en los años 80 de admisión de competencias de estos órganos y mantiene también una dirección bastante consolidada en el resto de los aspectos que afectan a los órganos de gestión. Sin duda, tendremos que esperar a los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales que se hagan sobre liquidaciones giradas más recientemente, para ver el cambio de rumbo que la misma deberá dar. Deberán aceptarse nuevos parámetros distintos a los preceptuados por la LGT de 1963 como es la cierta preclusividad admitida de alguna de las liquidaciones provisionales.

La Administración es consciente de los problemas que presenta una LGT muy buena en su momento pero que ya no responde a la realidad de nuestro sistema tributario. Por ello, se constituye la comisión³⁴⁰ para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que realiza un Informe sobre el particular en julio de 2001³⁴¹. Ella misma reconoce que la LGT vigente presenta ciertas imprecisiones y problemas³⁴². A su vez, la Comisión

paralela en la que se rechaza la reducción en base a las cantidades abonadas por un sujeto a su excónyuge.

³³⁸ Por ejemplo el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2004, de acuerdo con su Sentencia, que ya hemos comentado de 28 de junio de 1993, declara nula una liquidación girada por gestión al causar indefensión. Sin embargo, no existe esta y hay motivación suficiente en el acto dictado por gestión según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 10 de junio de 2004. No profundizamos más en las mismas puesto que no manifiestan ninguna novedad, sino que siguen la línea ya explicada en epígrafes anteriores.

³³⁹ Es el caso de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 9 de febrero de 2004.

³⁴⁰ Comisión aprobada por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000.

³⁴¹ Publicado por el Ministerio de Hacienda y editado por el Instituto de Estudios Fiscales(IEF). En adelante nos referiremos al mismo como Informe 2001.

³⁴² “Esta norma, que ha cumplido un papel decisivo en nuestro país desde su promulgación, requiere una revisión en profundidad para adecuarla, en su conjunto, a las actuales pautas que rigen las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública. El contenido del presente Informe detalla

reconoce la importancia en la aplicación de los tributos así como las deficiencias que en esta materia se presentaban. Por su parte, además, cree necesaria la relación con el Derecho Administrativo Común y, por último, reconoce hechos que hemos venido analizando en esta primera parte de nuestro trabajo, como son, la importancia de las tecnologías informáticas, la amplitud del término gestión, la importancia de los procedimientos o la generalización de las autoliquidaciones³⁴³. Los trabajos de reforma de la LGT no han hecho más que empezar.

las líneas maestras de la reforma y contiene propuestas de cómo han de concretarse en el futuro texto, sin que incorpore la redacción de disposiciones concretas". Pág. 15 del Informe 2001.

³⁴³ En el citado Informe 2001 se recoge, entre otras consideraciones, las siguientes que consideramos de interés: "Cuando se aborda el proceso de estudio para la reforma de la LGT todos los miembros de la Comisión coinciden en que quizá sea el Título dedicado a la aplicación de los tributos el que, por sí sólo, justifica la necesidad de un cambio legislativo de profundo calado.(...) Podrían sintetizarse estas ideas con la afirmación de que el mandato constitucional de objetividad coincide con la exigencia de una actuación administrativa bien fundada en el conocimiento de los hechos, en el derecho vigente y en los objetivos que se pretende alcanzar. En este principio de objetividad encuentra su fundamento la exigencia constitucional de que los actos administrativos se produzcan a través de un procedimiento. A estas exigencias no pueden resultar ajenos los procedimientos tributarios.(...) Como ya se ha anunciado, la normativa actualmente vigente reclama profundas modificaciones por la confluencia de diversos condicionantes que pueden condensarse en estas líneas preliminares para ilustrar el tratamiento dado por la Comisión a las distintas cuestiones que a continuación se analizan. En primer lugar y desde que la LGT comenzara en 1963 su andadura, se inició y perfeccionó el fenómeno que dio en conocerse como de "privatización de la gestión tributaria", queriendo con ello aludirse al desplazamiento hacia los particulares de los deberes de aplicación del sistema mediante la generalización de las autoliquidaciones, lo cual transforma sustancialmente la actividad administrativa, que pasa de resultar ineludible para que se materialice el pago de la prestación pecuniaria a adquirir un carácter básicamente controlador de la actuación de los particulares. (...) Cuando ya se ha extendido a todas las grandes figuras del sistema tributario la obligación de autoliquidar –incluso con mayor alcance de lo que cabe apreciar en países de nuestro entorno jurídico– la LGT debe ofrecer respuesta adecuada al modo en que tales mecanismos de gestión encajan con los principios básicos de una actividad administrativa tradicionalmente articulada en torno a los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva. Por otra parte, se asiste en la última década a una intensa actividad legislativa sobre el procedimiento y sobre la significación que éste adquiere en orden a la modernización de la actividad administrativa y del talante de las relaciones entre el ciudadano y la Administración. En efecto, la LRJ-PAC supuso una revisión completa de las normas vigentes hasta el momento sobre la materia, presentándose, en su día, como la manifestación de la intención de propugnar una Administración transigente, cercana al administrado, en lugar de una Administración unilateral, lo cual explica la introducción de conceptos y mecanismos que tratan de establecer fórmulas de entendimiento entre esta última y los ciudadanos, sin que por ello disminuyan las garantías. En esta línea se encuentran los preceptos de la LRJ-PAC relativos a la terminación convencional del procedimiento (art. 88), a la sustitución del recurso ordinario por otras técnicas de conciliación o arbitraje (art. 107) o el convenio con el interesado para fijar la indemnización en la responsabilidad patrimonial (art. 141).

Con posterioridad a ésta se constituye otra comisión de expertos para el estudio del borrador del Anteproyecto de la LGT cuyo informe es publicado con fecha de 23 de enero de 2003. En el mismo ya se presenta la división por títulos y artículos de la LGT³⁴⁴. En esta línea se presenta una “Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria” donde, en el mismo sentido anunciado, se afirma: “...a pesar de los esfuerzos revisores del legislador, el sistema tributario ha evolucionado en los últimos años en el seno de los distintos impuestos sin el correlativo desarrollo de los preceptos de la Ley General Tributaria. También han proliferado en estos años numerosas normas reglamentarias que contienen en algunos casos preceptos que, por su relevancia, deben tener reflejo en la Ley General Tributaria, Asimismo, la aplicación de los tributos realizada por los órganos de gestión tributaria ha experimentado un importante desarrollo, siendo una necesidad imperiosa que la Ley aborde definitivamente la regulación de los procedimientos de gestión tributaria y otorgue un adecuado respaldo normativo a estas actuaciones”³⁴⁵. Y en efecto, como más adelante se recoge entre los aspectos esenciales de la reforma figuran la: “Reestructuración de las normas de procedimiento con el establecimiento de normas comunes para todas las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, donde se recogen las especialidades que presentan los procedimientos

El actual proceso de reforma de la LGT, no sólo debe ofrecer respuesta acerca de la introducción de tales medidas en los procedimientos tributarios, sino una solución definitiva a la trascendental cuestión de la adecuación de estos últimos a la LRJ-PAC. No parece necesario insistir en la importancia que ha adquirido el debate acerca de la singularidad de la normativa tributaria y de sus consecuencias en los planos dogmático, legislativo y jurisprudencial. (...) Por último, no puede dejar de reconocerse la tremenda importancia que han adquirido las tecnologías informáticas y telemáticas al servicio de la Administración tributaria para hacer posible una gestión masificada como la actual, lo cual también reclama algún precepto que especifique la inserción de las mismas en el régimen jurídico de la actuación administrativa”.

³⁴⁴ Se especifica una división en cinco títulos dedicándose el III a los procedimientos de aplicación de los tributos. Y en éste ya se recogen los distintos artículos que van a contener las funciones de gestión y los distintos procedimientos. Para profundizar vid. “Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. 23 de Enero de 2003.

³⁴⁵ Pág. 2 de la “Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria”.

tributarios respecto a las normas del procedimiento administrativo común, constituyendo la regulación básica de los procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no estén expresamente contemplados en la Ley General Tributaria”; así como la “regulación de los procedimientos de gestión tributaria más comunes, atendiendo a la realidad actual de la actuación administrativa en esta materia con el objeto de otorgar un respaldo normativo adecuado a los mismos”; y, el “establecimiento de procedimientos específicos de comprobación por los órganos de gestión tributaria (verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada, sin perjuicio de que los últimos puedan ser utilizados por la Inspección)”³⁴⁶. Por último se presenta el anteproyecto y el proyecto de Ley General tributaria que, en líneas generales, siguen los parámetros aquí apuntados³⁴⁷. El 13 de diciembre de 2003 nace la Nueva Ley General Tributaria.

En definitiva, la evolución que experimentan los órganos de gestión es tal que se hace necesario una reforma legislativa profunda. De la situación inmediatamente anterior a la actual LGT puede destacarse que:

- Es un hecho consolidado las competencias comprobadoras de los órganos de gestión, que van más allá del mero cotejo inicialmente configurado para los mismos. Se permite, incluso comprobar documentos propios de actividades económicas siempre y cuando no impliquen contabilidad mercantil. Circunstancia que conllevará la admisión, sin mayores problemas, de procedimientos como el de verificación de datos o comprobación limitada.

³⁴⁶ Pág. 5 de la “Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria”.

³⁴⁷ En relación con los artículos que afectan a la materia de nuestro estudio será en el próximo epígrafe donde se presentarán y expondrán, si los hubiere, los cambios de redacción del articulado desde el anteproyecto a la vigente Ley.

- La importancia de los órganos de gestión en el sistema de control y recaudación por la Administración tributaria. Debido a las actuaciones que realizan estos órganos, se permite un control muy exhaustivo de la pequeña bola de fraude, a la vez que se provoca un cumplimiento voluntario por parte de los obligados tributarios de forma masiva. Todo ello hace, que los órganos de gestión se conviertan en pilar fundamental dentro de la Administración tributaria. Lo cual exigirá una regulación sobre los mismos, sus funciones y la posible realización de determinados procedimientos.
- La liquidación provisional paralela es muy perfilada por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia provocando, finalmente, que la misma sea aceptada siempre que cumpla unos requisitos mínimos de motivación, y de carácter procedimental. Ello provocará que la actual LGT recoja el procedimiento de verificación de datos para dar cobertura a las mismas.
- Igualmente, en relación, con las liquidaciones provisionales que han conllevado una determinada comprobación abreviada que exceda del mero cotejo por parte de los órganos de gestión, es cada vez más unánime la reclamación, de que produzcan efectos preclusivos. Cuestión que también vendrá a regular la LGT.
- Se abandonan las polémicas doctrinales acerca del término de gestión y se admite que la regulación verse sobre la aplicación de los tributos, en general, llevada a cabo por Gestión e Inspección.
- Por último, se hace necesaria una regulación de los procedimientos detallada y acorde con la LRJAP-PAC, así como un desarrollo

reglamentario que abarque todas las cuestiones relacionadas con ambos órganos, sin olvidar a los de gestión como había ocurrido con la anterior LGT.

Afirmamos que sin realizar un análisis como el presentado en estos capítulos seríamos incapaces de poder entender la configuración actual de los órganos de gestión y de saber afrontar los problemas que la nueva regulación plantea, dicho sea de paso, los cuales no son del todo nuevos sino que muchos vienen de nuestro pasado.

CAPÍTULO IV.- LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

1.- La regulación de las competencias de los órganos de Gestión.

En capítulos anteriores hemos estudiado la progresiva asunción de competencias por los órganos de gestión. En este epígrafe nos centraremos en dilucidar el contenido exacto de la nueva LGT y hasta que punto esa regulación supone o no una novedad o significa o no la culminación del proceso que venimos estudiando en el presente trabajo.

En efecto, como quedó claro en líneas anteriores, los órganos de gestión parecían tener atribuidas unas competencias comprobadoras en el marco de aplicación de los tributos. Y afirmamos que “parecían” ya que la LGT de 1963 nunca se las asignó directamente sino a través de regulaciones genéricas referidas a la Administración tributaria. Partimos de un sistema de configuración específica por órganos donde a cada uno se le atribuían unas competencias orgánicas en base al principio de especialización. Como ya reflexionaba la doctrina “tradicionalmente se ha adoptado en la elaboración de las normas tributarias una perspectiva orgánica, que es el punto de vista propio de la Administración. A ésta le interesa prioritariamente el buen funcionamiento de su aparato y, por consiguiente, una definición funcionalmente eficaz de la tareas a realizar por cada uno de los órganos o piezas de éste. Sólo en un segundo plano interesa a la Administración definir los derechos de los particulares. (...) Esta perspectiva administrativa ha dado lugar a graves distorsiones en la regulación de

ciertas actividades y procedimientos, con serias restricciones de los derechos de los particulares”³⁴⁸.

Como manifestaba MANTERO SÁENZ en relación con los órganos de inspección, y que podemos extrapolar perfectamente a los de gestión, “... la expresión «función inspectora» no puede identificarse exclusivamente con las «funciones de la Inspección», dado que puede ser que sean funciones compartidas. La dicotomía instaurada en la práctica, provocadora incluso de algún tipo de maniqueísmo, entre Inspección y Administración, como si la primera no estuviera integrada en la segunda, ha provocado una apariencia inadmisibles: ni todo lo que realiza la Inspección forma parte de la función inspectora, ni la función inspectora es exclusiva de la Inspección. La liquidación contenida en un acta no forma parte de la función inspectora, lo mismo que el asesoramiento al contribuyente no es exclusivo de la Inspección”³⁴⁹. En efecto, los contornos competenciales de unos y otros órganos aparecen completamente desdibujados, ahora se entremezclan las funciones lo cuál reclama una reforma que delimite las competencias de unos y otros órganos, una normativa estable, sencilla y clara que permita configurar unas atribuciones a unos y otros que perduren en el tiempo³⁵⁰, y que establezcan una regulación general sin detallar el funcionamiento interno³⁵¹.

³⁴⁸ PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 103.

³⁴⁹ MANTERO SAÉNZ, ALFONSO “Procedimiento de la Inspección de los Tributos”. Escuela de Inspección financiera y Tributaria. Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979. Pág. 65.

³⁵⁰ Vid en este sentido TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. En este mismo sentido con anterioridad a la fecha de esta reforma ya afirmaba la doctrina que “La reforma material de los tributos no exige paralela reorganización de su gestión. La administración de los tributos debiera estar siempre en condiciones de aplicar eficazmente el respectivo ordenamiento jurídico, sin necesidad de importantes despliegues normativos por razón de las reformas sustantivas que se introducen. La organización debe ser lo suficientemente ágil para adecuarse a la nueva estructura de los impuestos, atribuyendo a cada *órgano* (no a su titular) las correspondientes competencias por razón de la materia. Sin embargo, toda reforma tributaria es propicio vehículo para modificar o confirmar – con rango de ley- las competencias de los funcionarios según los Cuerpos- no los órganos- de pertenencia”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA “La Inspección de los

Se ha afirmado que “... esta confusión entre funciones y órganos no ha planteado excesivos problemas prácticos por la sencilla razón de que éstos (los órganos) han tomado el nombre de la función que desarrollan de modo preferente, lo que ha sido aceptado sin excesivos problemas”. El mismo autor afirma que ello ha ocurrido con la inspección y la recaudación, pero continúa “...sin embargo, esto no ha sucedido en el caso de la gestión tributaria. El término mismo es ambiguo, (...), lo que ha provocado la consecuencia de que no aparezcan nítidamente definidos quiénes son los órganos de gestión tributaria, ni cuáles son sus funciones. Tampoco la nueva LGT aclara mucho esta cuestión, como lo pone de relieve un simple lectura de su artículo 117 en donde, después de un laborioso esfuerzo de descripción (que no de definición) de lo que debe entenderse por gestión tributaria, (...) se termina reconociendo que en realidad consiste en la «Realización de las...actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación»³⁵². Ciertamente, la atribución existente en relación a inspección o recaudación en la LGT de 1963 no planteaba mayores problemas sin embargo, la gestión si era una cuestión problemática como ha quedado expuesto en líneas anteriores, por su falta de claridad conceptual en la propia LGT, por su carencia de regulación específica

tributos...”. Por su parte también se ha afirmado en relación con esta intención de continuidad de lo establecido en la LGT que: “La no atribución de funciones a órganos específicos se revelaría, además, como más útil desde la perspectiva de preservar los atributos de permanencia y generalidad de una Ley codificadora, resistiendo mejor los cambios tanto en la organización administrativa, como en la estructura de los procedimientos de aplicación de los tributos”. D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores en la nueva Ley General Tributaria*. Tesis doctoral Univ. Rey Juan Carlos. Madrid. 2004. Pág. 184. N.pie: 310.

³⁵¹ En relación con la reforma que ya se venía reclamando desde los años 90 PALAO TABOADA era partidario de que en la misma “... no deben incluirse en la nueva ley cuestiones de organización, los *interna corporis* del aparato administrativo, salvo en aquellos aspectos en que la organización se manifiesta hacia el exterior en forma de competencias ejercidas frente a los particulares. El resto, es decir, el funcionamiento interno de la Administración, la distinción de tareas entre los distintos órganos sin manifestación exterior, es la materia más característicamente reglamentaria y, repito, debe quedar fuera de la LGT. PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”. Pág. 102.

³⁵² TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, 2005. Pág. 187-188.

por un Reglamento que había sido preceptuado por la propia LGT, por su variación en el tiempo o por su distinta configuración en determinados impuestos³⁵³.

La LGT de 2003 siguiendo las demandas de la doctrina³⁵⁴ va a configurar las funciones de los órganos de gestión, si bien, como veremos a continuación, desoyendo algunas de las recomendaciones acerca de la manera de recoger esas funciones; Así el Consejo de Estado consideraba que: “ Si las reformas normativas deben, aunque no siempre lo hacen, mejorar la regulación vigente, hay que ser especialmente exigentes con el anteproyecto que ahora se examina, por ejemplo, cuando en algunas de sus partes pierde en rigor conceptual o en claridad o realiza una aproximación no suficientemente meditada a las normas administrativas comunes. Y en todo caso ha de velarse por que la futura Ley cuente con la necesaria estabilidad, a cuyo efecto deben excluirse de su contenido todas aquellas materias de marcado carácter reglamentario”³⁵⁵. Precisamente este

³⁵³ No creemos necesario volver a insistir sobre ideas ya manifestadas en líneas anteriores de nuestro trabajo en relación con los citados órganos. Sirva aquí lo ya expuesto en relación a los antecedentes y la evolución histórica de los mismos.

³⁵⁴ Sirva de ejemplo la reclamación realizada por TEJERIZO LÓPEZ aunque no fuera cumplida por la LGT en su totalidad como veremos “debe regularse, con las normas adecuadas, una distribución de competencias entre los distintos órganos tributarios lo más detallada y cuidadosa posible, evitando caer en duplicidades innecesaria y perturbadoras”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág. 80. En este sentido también afirma SANCHEZ BLAZQUEZ en relación con las citadas competencias y vías o procedimientos a través de los cuales han redesarrollarse por los órganos de gestión que dicha regulación “... debe llevarse a cabo una regulación de estas cuestiones desde una perspectiva funcional y procedimental, pero no orgánica. Esto es, en nuestra opinión, se debe regular, sobre todo, procedimientos administrativos. Y no, por tanto, como se ha hecho tradicionalmente en nuestro ordenamiento, tareas de órganos de la Administración, lo que ha traído importantes problemas jurídicos”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M *La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva L.G.T* Rev. Cr. Tributaria 110/2004. IEF. Pág. 152. Nota al pie num. 62.

³⁵⁵ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003. Págs. 20. El mismo continúa afirmando en relación con el anteproyecto que “Así, en ocasiones regula materias con excesivo detalle o de escasa entidad, más propias de las disposiciones reglamentarias; y otras veces se refiere a materias estrictamente procedimentales y de atribución de competencias a órganos de la Administración General del Estado para el ejercicio de potestades administrativas.

carácter reglamentista ha sido una de las principales críticas vertidas por la doctrina a este artículo 117 encargado de la conceptualización de la gestión tributaria³⁵⁶. En esta línea, suscribimos con el Consejo de Estado³⁵⁷ que “parece que este precepto adolece de un cierto desenfoque y exceso reglamentista. El desenfoque porque la ley no tiene por qué definir en que “consiste” la gestión tributaria. Debe atribuir la potestad para desarrollar las funciones al gestor. El exceso reglamentario porque la ley no debe descender a tanto detalle sino remitirnos al reglamento”³⁵⁸.

Sin embargo, el artículo 117 realiza una regulación muy detallada de todas las funciones que puede realizar los órganos de gestión. En efecto, dispone³⁵⁹:

Esta técnica normativa entra dentro de las distintas opciones de que dispone el legislador y, en consecuencia, no empece a la legitimidad del anteproyecto. Sin embargo, como ha reiterado este Consejo en numerosas ocasiones (...) tal nivel de detalle no parece necesario para dar estricto cumplimiento a la reserva de ley y tampoco es recomendable desde el punto de vista de la seguridad jurídica.

La minuciosidad de la regulación contenida en el anteproyecto o la inclusión de materias más propias del ámbito reglamentario podría poner en peligro, en el futuro, su deseable estabilidad: cuando un cambio en las circunstancias obligue a introducir modificaciones en determinadas normas procedimentales o en la organización interna de la Administración, por ejemplo, será preferible para ello no tener que acometer para ello una reforma legal, con todo lo que implica. O, por el contrario, el hecho de que las normas de carácter más reglamentario que legal se encuentren en el texto de la Ley podrían dar lugar a una excesiva rigidez, también indeseable, en la regulación de determinadas cuestiones.

Sería conveniente, por tanto, que se eliminasen las regulaciones que afecten a materias no contenidas estrictamente en la reserva de ley, lo que sin duda dará mayor estabilidad a la Ley”. Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003. Págs. 22-23. Precisamente cita, entre otros, como ejemplo de ello, los artículos 117 o 135.3.

³⁵⁶ Vid, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit.

³⁵⁷ Estas afirmaciones del Consejo de Estado se realizan en relación con el anteproyecto pero son aplicables al texto finalmente aprobado puesto que el mismo no sufrió ninguna modificación en su redacción definitiva.

³⁵⁸ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003. Págs. 71-72

³⁵⁹ Incluimos el contenido completo del artículo ya que lo consideramos necesario para la mejor comprensión de nuestros argumentos.

“La gestión tributaria.

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. *Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo*”.

Efectivamente, “se le achaca a este artículo el ser excesivamente reglamentarista, lo que parece cierto con sólo echar un vistazo al mismo, quizá haya sido una reacción a la sensación de falta de cobertura clara que en la Administración tributaria se tenía al realizar las Dependencias de gestión algunas de sus actuaciones, debido fundamentalmente a la no existencia de ese Reglamento de Gestión tantas veces anunciado”, pero como mantiene el mismo autor en un momento anterior “en realidad, lo que hace este artículo es una enumeración de las funciones o actuaciones que en este momento realiza el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT”³⁶⁰. Cosa distinta es que esta regulación nos parezca la más acertada. Realmente, en cierto modo parece que, debido a la circunstancias históricas por las cuales no se había recogido prácticamente nada acerca de los órganos de gestión, ahora se pretende detallar su función hasta el extremo, sin tener en cuenta la vocación de continuidad pretendida por este tipo de leyes, si bien debido a su propias características acaba por configurarse, como ya se hizo en la antigua LGT, como un “cajón de sastre”³⁶¹. En efecto, su apartado n) configura como parte de la mismas “*las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación*”, por tanto acaba por configurar las competencias

³⁶⁰ LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica de la Nueva Ley General Tributaria*. Valladolid. Lex Nova, 2004. Pág. 137.

³⁶¹ “...la Ley vigente enumera hasta trece funciones distintas que la Administración realiza como funciones de gestión, incluyendo al final, en un auténtico cajón de sastre, todas aquellas actuaciones que tienen lugar en la aplicación de los tributos y que no se integran en las funciones de inspección y recaudación”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*”, op.cit. Pág. 446. También es calificado de la misma forma por LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento...”, op.cit. Pág. 140.

de los órganos de gestión prácticamente de la misma forma que se entendía con anterioridad, aunque si bien, hemos de reconocer un avance, al configurarse como órganos de gestión con unas funciones, circunstancia que no se daba con anterioridad ya que la mayoría de las veces que el legislador se quería referir a los mismos era por una referencia genérica y, a nuestro juicio, incorrecta, a la Administración. Y, precisamente, creemos que el problema puede nacer de esta letra *n*), ya que Gestión no equivale a lo que no es Inspección ni Recaudación. Debido a la configuración de estos órganos que hace la ley, y a pesar de las demandas de la doctrina, una vez más, estos dos órganos coinciden en que se les atribuyan las mismas funciones³⁶². Sin perjuicio del estudio detallado que realizaremos dentro de cada procedimiento, podemos afirmar que tanto Gestión e Inspección coinciden en la asignación funcional realizada por la LGT en relación a los procedimientos de verificación, comprobación abreviada y comprobación de valores³⁶³.

³⁶² Sin que lo consideremos la terminología más adecuada pero si la que refleja de una manera clara la problemática nos referimos a lo que ya se llamó “solapamiento competencial”. Vid. RUIZ GARIJO, M. “Actuaciones gestoras versus actuaciones inspectoras en la comprobación abreviada de los tributos”. *Aranzadi Fiscal* 37, 2002. En este sentido se ha afirmado en relación con la actual LGT “... el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a través de los órganos que en el mismo se integran, tiene encomendadas las funciones para llevar a cabo el procedimiento de inspección tributaria pero éstas no se limitan a las de comprobación e investigación”... “La tendencia apuntada se confirma en la Nueva Ley General Tributaria. No se puede hablar de funciones exclusivas propias de unos órganos, ni siquiera de funciones exclusivas propias de determinados procedimientos tributarios. Funciones de liquidación, de comprobación, e incluso de investigación, son comunes a los procedimientos de gestión, de inspección o de recaudación”. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. en CAPIT. VI “Procedimiento de Inspección” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, *op.cit.* Pág. 478.

³⁶³ El artículo 140 de la LGT, recoge entre otras, como funciones de los órganos de gestión las siguientes; “*b*) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios; *d*) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta Ley; *h*) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley”. Por tanto, la LGT configura iguales funciones para distintos órganos aunque el alcance de las mismas, en función de que la realice uno u otro órgano, podrá variar, pero, insistimos, la función es la misma. Aún así nos remitimos al estudio más exhaustivo de la comparación entre ambos órganos que se lleva a cabo en el próximo capítulo de la presente obra.

La historia, y las circunstancias hacían necesaria la conceptualización del término gestión, como así recomendaba el informe 2001³⁶⁴, hay opiniones autorizadas de la doctrina que consideran innecesaria dicha regulación, así FERNÁNDEZ JUNQUERA valora que “la Ley no tiene porqué definir en qué consiste la gestión”, ahora bien reconoce también que “ Siendo ya del acervo común, por el propio desarrollo y evolución de la Administración tributaria, que el concepto de gestión no es el contenido en la Ley de 1963, era preferible un concepto más simple y más genérico de gestión”³⁶⁵. En efecto, en nuestra opinión, la LGT si debía recoger un concepto de los órganos de gestión, pero quizá la forma no ha sido la más adecuada como, sin duda, tampoco lo ha sido su contenido que, a nuestro juicio, no necesitaba de tanto detalle y pormenorización para luego recoger una cláusula residual que acaba por configurar de nuevo unas amplias funciones, sin concretar con claridad, a cargo de estos órganos³⁶⁶. Si nos

³⁶⁴ “La LGT ha de contener un precepto de carácter didáctico que recuerde que la Administración puede desarrollar todas las actuaciones y procedimientos que resulten necesarios para la correcta aplicación de los tributos. A continuación debe incluirse, también con el mismo carácter, otro precepto en el que se recuerde que dicho desarrollo se ajustará a los principios de impulso de oficio, celeridad, cumplimiento de trámites por los obligados y no suspensión de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones generales del Derecho administrativo, pero sin especificar preceptos concretos” Informe para la reforma de la Ley General Tributaria Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. editado por el Instituto de Estudios Fiscales(IEF).Julio 2001.Pág. 123.

³⁶⁵ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.447.

³⁶⁶ Como afirma la doctrina: “La LGT define por primera vez la gestión tributaria (en sentido estricto), enumerando sus funciones de forma abierta. Se configura como una función administrativa que presenta un carácter generalista, ya que tienen encomendada la realización de todas las actividades necesarias para la aplicación de los tributos que no se encuentren integradas en los procedimientos de inspección y recaudación. Así, quedan incardinadas dentro de la gestión tributaria, las actuaciones tendentes al cumplimiento de aquellas obligaciones distintas de la principal dirigidas a facilitar, garantizar o asegurar la adecuada aplicación de los tributos, (...).AAVV *La nueva Ley General Tributaria. Guía comentada*. Madrid. Ed. Quantor 2004.Pág. 157. En la misma línea afirma ESEVERRI que “**de forma negativa**, es posible entender que la gestión tributaria viene comprendida por todas aquellas actividades administrativas necesarias para la aplicación de los tributos que no se encuentren integradas en los procedimientos de inspección y recaudación”. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia 2006.Pág.336 en el mismo sentido; “la enumeración de la LGT hace de las funciones que corresponden a la gestión de los tributos es, pese a su extensión, un a enumeración abierta, de modo que en realidad cabe afirmar que la gestión comprende **todas aquellas funciones que no se**

parece acertada la opción acogida por el legislador de recoger una atribución funcional³⁶⁷, como se ha afirmado por la doctrina³⁶⁸: “la nueva LGT, siguiendo las recomendaciones del Informe 2001, ha intentado desterrar la perspectiva orgánica que estaba presente de forma preponderante en la normativa anterior, al menos en el ámbito de la Inspección de los Tributos, como se hiciera ya en la reforma de la LGT de 1995. Se han pretendido regular, por tanto, funciones o procedimientos administrativos y no tareas de órganos. Esto es lo que ha motivado la no referencia en la nueva LGT a unos órganos de gestión tributaria, a una Gestión Tributaria (con mayúsculas) o a unos determinados funcionarios de gestión tributaria, como también se hace en el ámbito de la inspección y recaudación tributarias. En consecuencia, la atribución de competencias a órganos administrativos concretos de la Administración tributaria estatal, autonómica o local, habrá de hacerse por las disposiciones pertinentes de aquellas Administraciones. Puesto que la nueva LGT, de forma acertada en mi opinión, ha renunciado a tal tarea.

Esto es precisamente lo que va a permitir que funciones de gestión tributaria puedan atribuirse, sin limitación legal alguna, a distintos órganos o unidades administrativas. (...) Pudiéndose igualmente, en principio, atribuir tanto funciones de gestión como de inspección a una misma unidad u órgano (...).Y la

encuentran encomendadas de manera específica ni a la inspección ni a la recaudación tributarias. El ejercicio de las funciones propias de gestión de los tributos va a dar lugar a una serie de procedimientos, que se regulan en los artículos 123 a 140 de la LGT”. MENÉNDEZ MORENO, *A Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid. 2005. Lex Nova (6ª edición). Pág.319-320.

³⁶⁷ La misma ya era reclamada, bastante antes de realizar los informes sobre la LGT, hoy en vigor, por PALAO TABOADA que consideraba que debía de tratarse de regular atribuciones funcionales para los distintos órganos de la Administración tributaria en un sistema tributario moderno. Vid. PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit.

³⁶⁸ Reconocen esta opción en la LGT por parte del legislador la mayoría de la doctrina, entre otros; D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores...*, op.cit; JARNE BRGES, F “El Título III de la nueva Ley General Tributaria”. Publicación electrónica (www.graduados-sociales.com/articulos.co/). 2004; SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M *La gestión tributaria en la nueva L.G.T.* R.T.T num. 65. 2004

no conexión desde la LGT, al menos formalmente, de unas funciones administrativas con un determinado grupo de órganos administrativos o funcionarios evitará eventuales problemas de ilegalidad de disposiciones inferiores, tales como los que se han suscitado en la normativa precedente”³⁶⁹.

No obstante lo anterior, consideramos que debemos hacer una cierta valoración positiva de la LGT 2003 en materia de gestión, ya que si bien, como se ha matizado aunque no incluya novedades grandes de contenido³⁷⁰, si las contempla en cuanto a regulación. Resultaba atentatorio contra los principios más básicos del funcionamiento de un Estado de Derecho que existirían unos órganos, cuyo funcionamiento y trabajo era fundamental en el sistema tributario y sobre los cuáles la regulación era mínima, confusa y dispersa. Su concepto³⁷¹ “órganos de gestión” no era claro, como tampoco lo era su ámbito de actuación, ni su organización, que como se verá, tampoco hoy es sencilla. La LGT de una vez por todas, les da cobertura legal, e intenta, de una manera, que podremos valorar, más o menos desafortunada, recoger su catálogo de funciones. El contribuyente ahora puede acudir a la LGT para saber que el órgano que le ha girado, lo que hasta ahora, se han venido llamado “liquidaciones paralelas”, tiene unas

³⁶⁹ SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M *La gestión tributaria...*, op.cit. Pág. 64-65.

³⁷⁰ “Es evidente que sus preceptos son muchos más detallados que los de la Ley que ha sustituido, aunque también es cierto que, en la mayor parte de los casos, ello se ha producido como consecuencia del hecho de reproducir preceptos que antes se encontraban en disposiciones reglamentarias. Ello no evitará sin embargo que, una vez que entre en vigor la nueva Ley General Tributaria comience la aparición de un cascada de disposiciones reglamentarias de muy variado alcance”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 185.

³⁷¹ A pesar de que se ha afirmado que “el término *gestión* referido a los tributos, aunque parece que la nueva LGT lo utiliza con algo más de precisión, no acaba de encontrar un acomodo definitivo en nuestro Derecho”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 184. Creo que si podríamos llegar a utilizar el mismo de una manera clara y conceptualmente idóneamente, con independencia de que contemple funciones que no sena exclusivas y excluyentes,. Sobre el particular nos manifestamos de forma más detallada el siguiente capítulo del presente trabajo.

funciones atribuidas y, lo que es más importante, unos cauces procedimentales establecidos por los que regir sus actuaciones.

Centrándonos en las funciones atribuidas por el artículo 117 a los órganos de gestión, hemos de afirmar que la doctrina ha intentado encontrar un criterio de clasificación para organizar este artículo de contenido heterogéneo y variopinto³⁷². En relación con las posibles clasificaciones que podríamos hacer, el Consejo de Estado proponía³⁷³. “Entre las funciones a destacar en el núcleo esencial se debería mencionar de una parte los referentes a la recepción, tramitación o práctica de liquidaciones, declaraciones, autoliquidaciones, devoluciones, comunicaciones y solicitud de beneficios fiscales. Y junto con ellas las actividades de comprobación y verificación no comprendidas en las actividades de inspección; y las de identificación, notificación y gestión censal en materia tributaria, así como las de información y asistencia a los obligados tributarios”³⁷⁴. Esta apreciación del Consejo de Estado se puede considerar o no un clasificación, ahora bien, la doctrina si se ha encargado de dividir en categorías el gran número de funciones recogidas por este artículo 117. Si ánimo de recoger todas las posibles realizadas sobre el particular, queremos llamar la atención del lector con las siguientes.

³⁷² No lo considera así HUESCA BOBADILLA que afirma que “En cuanto a las funciones concretas de gestión recogidas en este artículo, desarrolladas, en su mayor parte, en la Ley, debemos señalar que se hace una enumeración bastante ordenada de las mismas...”^{372,} HUESCA BOBADILLA, R “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Pamplona. Thomson-Aranzadi, 2004. Pág. 801.

³⁷³ Como sabemos el informe del Consejo de Estado iba referido al Anteproyecto de Ley pero hemos de mencionar que el contenido de este artículo objeto de nuestro análisis no varió en su aprobación definitiva.

³⁷⁴ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003. Págs.71-72

La doctrina ha atendido a varios criterios en la búsqueda de un punto en común de varias funciones para así proceder a su clasificación. La determinación del tributo ha sido el referente para CERVANTES quién considera las funciones de gestión divididas en dos grupos: el primero de las funciones de determinación del tributo, entre las que incluye la función de comprobación y realización de devoluciones previstas en la normativa tributaria; la realización de actuaciones de control del cumplimiento de las obligación de presentar declaraciones tributarias; la realización de actuaciones de verificación de datos; la realización de actuaciones de comprobación limitada y, por último, la práctica de liquidaciones tributarias. Y el segundo, compuesto por las demás tareas que se encomiendan a la gestión tributaria y que pueden englobarse en el grupo de las que solo de *“modo indirecto tienen por objeto la determinación del tributo”*. Estas las componen aquellas tareas de carácter instrumental únicamente y que no comportan el ejercicio de una actividad jurídica como es la recepción y tramitación de declaraciones y demás documentos con trascendencia tributaria; las tareas cuyo fin es la interpretación y aplicación de las normas tributarias; ciertas funciones de control como es el caso del control de la facturación o de diversos deberes formales, y , las funciones que tienen por objeto la fijación de elementos determinantes del tributo³⁷⁵.

Nos parece una clasificación con una línea divisoria poco clara y ,si bien, puede ser válida, de la denominación de sus categorías a simple vista no podríamos saber que engloba cada una de ellas, por lo cuál, no la consideramos la más adecuada desde un punto de la regulación que debiera tener este artículo, aunque doctrinalmente nos parece tan correcta como otras que veremos a continuación.

³⁷⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir) *La reforma...*, op.cit. Págs. 191-203.

Más clara nos parece la siguiente clasificación: “En síntesis, a la gestión tributaria se le encomienda: 1) *posibilitar* el funcionamiento y la normal aplicación de los tributos que integran el sistema; 2) *controlar* (de manera masiva o extensiva, pero limitada) el cumplimiento de las obligaciones y deberes de realización de las actuaciones atribuidas a los particulares (obligados tributarios), practicando las correcciones o regularizaciones (liquidaciones) que correspondan; y 3) realizar las *demás actuaciones genéricas* de aplicación de los tributos *que no sean de inspección y recaudación*”³⁷⁶. Se trata de una división de las funciones centrada en tres pilares básicos: la colaboración en el funcionamiento de la aplicación de los tributos; el control y la categoría que casi siempre existe en toda clasificación abierta de estas características; y, otras actuaciones.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, por su parte, nos describe las funciones contenidas en el artículo 117 de la siguiente forma: “Entre dichas funciones algunas responden al simple funcionamiento de la Administración como cualquier órgano de administración, público o privado, o si se quiere las actividades más genuinamente gestoras tales como la recepción de documentos, la emisión de certificados o la elaboración y mantenimiento de los censos tributarios. Otras, las más, son funciones de comprobación, de control y verificación. En cuanto a las de comprobación se extienden a muy diversos aspectos: de devoluciones, de procedencia de beneficios, de valores, limitada en fin que la Ley ha actuado en la línea que se había declarado por la doctrina. También se incluyen en la gestión las funciones de información y asistencia, información que no puede confundirse con la propia de inspección, y finalmente

³⁷⁶ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de Derecho Financiero*. Decimoquinta edición. Tecnos. Madrid. 2004. Pág.333.

otras específicas de gestión como es la práctica de liquidaciones”³⁷⁷. Sin ser esta una clasificación propuesta por la autora, a nuestro juicio, en cualquier caso, establece demasiadas categorías de funciones, por ello hemos de intentar buscar una división más clara y breve.

No sigue, desde luego, esta intención de brevedad y claridad, la concepción enunciada por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ. El mismo propone un división del artículo 117 cuyo ejercicio abarca “desde la general de recepción y tramitación de autoliquidaciones y otros documentos con trascendencia tributaria [letra a)]; hasta la más específica y central en la aplicación de los tributos práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas [letra i), en conexión con las letras f) y h)]; pasando, entre otras muchas, por la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal [letra k)], el reconocimiento de beneficios fiscales [letra c)] o la elaboración y mantenimiento de censos tributarios [letra l)]”³⁷⁸. En nuestra opinión, encontraríamos tres divisiones, las funciones de recepción y tramitación de documentación, las centrales de aplicación de los tributos y otras funciones. Aún así tampoco se nos antoja ésta como la mejor clasificación.

Nos parece muy adecuada y respaldada por la realidad práctica la elaborada por ESEVERRI³⁷⁹ que las divide en los siguientes grandes grupos: El primero lo comprenderían aquellas funciones “de recepción de declaraciones y autoliquidaciones, y demás actuaciones complementarias de estas (comprobación y realización de devoluciones; reconocimiento y procedencia de beneficios fiscales; elemental control del deber de facturación)”; el segundo está formado

³⁷⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.446 – 447.

³⁷⁸ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M *La gestión tributaria...*, op.cit.Pág.64.

³⁷⁹ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario*, op.cit. Pág. 336.

por aquellas funciones “de comprobación y verificación de datos (son las actuaciones propias de constatación de los datos objeto de declaración y autoliquidación, si bien, desarrolladas de manera más restringida que aquellas otras que competen a los órganos de inspección)”; las terceras son las “de liquidación tributaria (cuando proceda la regularización de la situación del obligado tributario, mediante la propuesta de la correspondiente liquidación que siempre tendrá el carácter de provisional)”; y, por último, las que denomina “actuaciones adjetivas de las anteriores (emisión de certificados tributarios; expedición del número de identificación fiscal; elaboración y mantenimiento de censos de contribuyentes; información y asistencia tributaria)”.

Llegado a este punto de nuestro estudio, nos quedarían dos opciones; utilizar la clasificación en función del alcance y contenido de las competencias que establece la LGT, con independencia del órgano u órganos encargados de ello³⁸⁰, o realizar otra propuesta de clasificación. Sin menospreciar la primera opción ya que, en cierto modo, a LGT, al establecer funciones iguales para órgano distintos lo está reclamando, creemos mejor optar por la segunda debido a que nuestro trabajo se encarga del estudio de los órganos de gestión y a que sus relaciones con los otros órganos así como su concepto será tratado en un momento posterior.

Las funciones de los órganos de gestión, como venimos, afirmando, son heterogéneas, numerosas, cambiantes, en la medida que va avanzando nuestro

³⁸⁰ “Nosotros entendemos que es más útil clasificar la actividad de comprobación según su alcance, contenido, medios, fines y objeto sobre el que recae, con independencia de los órganos que en un determinado momento histórico desarrollan, ya que la atribución de ciertas clases de comprobación a los órganos gestores responde a razones de oportunidad modificables siempre en función de la realidad social. Del mismo modo, la configuración de la comprobación inspectora también puede verse sometida a cambios por la necesaria adaptación a los cambios sociales”. D’OCÓN ESPEJO, A.M, *La comprobación de valores.*, op.cit. Pág. 210.

sistema tributario y de diversa índole. Ahora bien, creemos que las mismas pueden distinguirse:

1. Funciones de control y comprobación: Éstas, sin duda, son fáciles de delimitar de la demás, no tanto entre sí, en la medida en que se encargar del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes a través de unas potestades regladas de comprobación por medio de unos procedimientos³⁸¹.
2. Funciones de gestión en sentido propio o literal, es decir, si nos basamos el significado del término gestión dado por el diccionario e la Real Academia de la Lengua Española estamos ante la “acción y efecto de gestionar”.y ¿qué es gestionar? “Hacer diligencias conducentes al logro de un negocio o de un deseo cualquiera”. Por tanto, en nuestro ámbito, comprenderían esta categoría todas aquellas actividades dirigidas a la correcta aplicación de los tributos, como son las obligaciones relacionadas con el censo, con el número de identificación fiscal o la asistencia de información cuyo objetivo es una correcta aplicación del tributo.
3. Por último y debido al apartado *n*) del artículo 117 nos quedaría nuestro “cajón de sastre” que llamaríamos otras funciones y ello porque nos deja la puerta abierta a posibles modificaciones o cambios en el sistema tributario y en las atribuciones a los órganos de gestión, y nos permite salvaguardar este apartado a través de cuál puede asignarse un gran número de funciones a los citados órganos.

³⁸¹ Nos referimos a los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada y comprobación de valores que será analizados con detalle en la segunda parte de la presente obra.

Con independencia de una u otra forma de clasificar las mismas, y teniendo en cuenta que en otro lugar del este trabajo realizaremos un estudio detallado de ellas, no queríamos concluir la presente reflexión sin hacer una mención especial a determinadas funciones recogidas por este artículo, que por diversas razones, nos llaman la atención.

En primer lugar, queremos hacer referencia al apartado c). El mismo se refiere a “*El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento*”. Con la configuración de esta función se pretende dar una mayor agilidad a un proceso, que se venía desarrollando con la anterior LGT, de reconocimiento de beneficios fiscales. Ciertamente, se trata, de una regulación general cuyos detalles deberá precisar la normativa de cada tributo. Y, como se aprecia, de la simple lectura del artículo, en el mismo no se precisa nada en relación con la citada función. Ello se le encarga a la futura regulación reglamentaria y, en efecto, el Proyecto de Real decreto por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos³⁸², en sus artículos 135 y 136 prevé la regulación del procedimiento específico. Aunque ya nos referiremos a él en la

³⁸² A partir de este momento nos referiremos al mismo como el reglamento de aplicación de los tributos de los tributos por los órganos de gestión e inspección. Nos parece que la rúbrica dada al proyecto es larga, confusa, repetitiva y falta de claridad. Es cierto que a los juristas se nos tacha de realizar escrituras complejas y enrevesadas y el título del proyecto sin duda es una muestra de ello. Si fuéramos más claros a la hora de regular sin complicar sobremanera lo sencillo muchos de los problemas de nuestro ámbito o desaparecerían o no tendrían la entidad que se le pretende dar. No tiene ningún sentido recoger también en el título “y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos”. Si recogemos las actuaciones de gestión e inspección en esta materia ya no es necesario referirnos a sus normas comunes. Creemos que el legislador, en un afán de ser testigo fiel y mimético de la LGT, ha caído en el mismo error que la LGT, es decir, en su dotación de un carácter excesivamente reglamentista. En efecto, aunque resultar redundante, creemos que se le da un carácter reglamentista, es decir de regulación excesiva y al detalle, al título del reglamento, lo cuál es completamente absurdo. Regulemos las cosas con mayor claridad y sencillez que el Derecho Tributario ya es suficientemente complejo por si solo sin necesidad de que el legislador lo complique más.

segunda parte de nuestro trabajo tan sólo queremos precisar aquí que en el propio artículo se hace referencia a la solicitud del beneficio fiscal acompañada de los documentos y justificantes necesarios al órgano competente. Una vez más, la LGT recoge una función que podrá ser ejercida tanto por gestión como por inspección³⁸³ y dependerá precisamente de esa documentación, hemos de tener en cuenta el veto al acceso a la contabilidad mercantil³⁸⁴ de los órganos de gestión, la que designará la competencia de uno u otro órgano, salvo normativa legal al respecto.

El apartado e) recoge como función de los citados órganos “*La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales*”. Como ya hemos puesto de manifiesto, no pretendemos analizar al detalle cada una de las funciones en este momento, por tanto, sólo queremos precisar que tal función debe relacionarse con el concepto de declaración tributaria que recoge el artículo 119³⁸⁵ y la crítica de algún sector doctrinal relativa a la terminología empleada. Afirma LAFUENTE MOLINERO, en relación con la segunda parte de este precepto, es decir, con la referencia a “*otras obligaciones formales*”: “esta expresión es desafortunada y puede plantear ciertas dudas. Para saber cuáles son las obligaciones formales debemos acudir al artículo 29, que contiene la definición de éstas, y un listado, no cerrado, de obligaciones formales. Si la ley hubiera querido incluir esta función de control a todas las obligaciones formales, lo normal es que hubiera dicho “y del resto de las obligaciones formales”, sin

³⁸³ El artículo 141. e) de la Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria, recoge esta función también para los órganos de gestión.

³⁸⁴ Entendemos que la limitación que se realiza para estos órganos en el artículo 136.2.c) aunque referida al procedimiento de comprobación limitada es aplicable, desde luego, también en el alcance del examen de esa documentación que adjunta el obligado tributario.

³⁸⁵ Artículo 119.1: “*Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”. Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria.

embargo, como hemos visto, no dice esto sino “otras obligaciones formales”, por lo que podemos concluir que la letra e) del artículo 117 faculta para controlar dentro de la facultades de gestión algunas de las obligaciones formales enumeradas en el artículo 29 o de las que legalmente puedan establecerse, pero no de todas. Pero en onces, ¿a cuales se puede extender este control?”³⁸⁶. El autor además continúa afirmando que dentro de las mismas encontramos la función del artículo 29d)³⁸⁷ en relación con la llevanza de libros de contabilidad y que ello “da mayor flexibilidad a la Administración tributaria”. En nuestra opinión, creemos que el legislador ha considerado la obligación de presentar la declaración como formal y por eso utiliza la locución “y otras obligaciones...”. Desde el punto de vista sistemático y gramatical ciertamente la opción elegida puede no ser la más correcta, pero poco afecta a la regulación. Y ello porque el artículo 117 más que configurar unas funciones simplemente describe las que puede realizar gestión y es el resto del articulado, y la normativa de los tributos, en su caso, será la que se encarga de precisar la configuración de las mismas.

La regulación contenida en los apartados f), g) y h) reviste una especial importancia, más que desde el punto de vista de su configuración por este artículo, desde la significación que adquiere, es decir, las funciones de verificación de datos, de comprobación de valores y comprobación limitada. “Y ello porque los órganos de gestión han dejado de desarrollar una actividad limitada a corregir los defectos o subsanar las discrepancias advertidas o de ratificar la exactitud del cumplimiento por parte del contribuyente, con que se

³⁸⁶ LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 139.

³⁸⁷ Recoge este artículo: “La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados”. Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria.

vinculaba la denominada «comprobación formal» y que el art. 133 de la Ley 58/2003 subsume en la nueva modalidad a la actualmente denominada “verificación de datos” y aunque estos órganos de gestión no pueden examinar la contabilidad mercantil-art.136.2.c) de la LGT de 2003- en la práctica será una prohibición difícil de respetar, ya que las facultades de comprobación por parte de los órganos de gestión tributaria no están limitadas por razón del tributo, de la naturaleza de los sujetos o de la cuantía de la obligación”³⁸⁸ .

En efecto, se configura a través de estos procedimiento unas potestades para los órganos de gestión que, si bien se han venido admitiendo gradualmente hasta la actualidad, no van a dejar de ser problemáticas tras la nueva regulación. Si el problema de la anterior LGT era la falta de regulación con todas sus consecuencias, entre ellas la duplicidad de actuación, ésta última va a continuar con la nueva regulación. La LGT también prevé como función propia de inspección “la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones tributarias”, que sin duda, se asemeja si no se identifica, en muchos casos con la verificación de datos, así como el procedimiento de comprobación de valores y de comprobación limitada. Todos ellos, así como las relaciones de Gestión e Inspección se trataran con detenimiento en las próximas líneas, aún así quede expuesto que no estamos radicalmente en contra de que ambos órganos puedan realizar una misma competencia si las exigencias de nuestro sistema tributario así lo requieren, ahora bien, teniendo en cuenta que los efectos varían según los procedimientos, la inoperancia de una Administración que actúa por duplicado, o el funcionamiento de los distintos órganos por separado, la Administración deberá tomar medidas organizativas para realizar esta labor. Medidas que no sólo consisten en la creación de unas comisiones, como las que veremos a continuación, sino que debe pasar por una verdadera organización del trabajo y

³⁸⁸ GARCÍA NOVOA, C en Capítulo IV “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.232-234.

de los objetivos a perseguir. Se debe intentar ofrecer una actuación única por parte de la Administración en general, llámese gestión o inspección, intentando evitar en el mayor número de casos unos conflictos de competencias entre órganos que no benefician ni a la Administración, ni tampoco al contribuyente que ve alargada su situación de pendencia con la Administración en relación a un determinado ejercicio durante años.

Por último, los apartados *k)* y *l)*³⁸⁹ recogen unas funciones hoy propias de los órganos de gestión y que se encontraban reguladas en distintos reglamentos. Nos parece adecuado, no tanto en el artículo 117 sobre cuyo valor ya nos hemos pronunciado, como que la LGT, recoja todas estas formalidades que debe cumplir el obligado y que, en ocasiones, desconoce, ya que aporte unidad en la regulación, claridad y mayor facilidad a los sujetos pasivos. Ambos apartados hemos de ponerlos en relación con las Disposiciones Adicionales 5ª y 6ª donde se desarrolla en contenido de las declaraciones censales y del número de identificación fiscal así como se remiten a los procedimientos que establecerá al efecto el reglamento. El proyecto del mismo así lo recoge, pero sobre su estudio nos remitimos al apartado correspondiente de estos procedimientos en la segunda parte de la presente obra.

Hemos pretendido señalar algunos de los aspectos fundamentales en esta reforma de la LGT que sin duda, ha tenido uno de sus puntos de mayor interés en los órganos de gestión. Estas funciones que han quedado expuestas, como ha manifestado la doctrina, “plantea dos cuestiones relevantes. La primera deriva de la constatación de que *no estamos ante una revolución normativa, sino ante simple reconocimiento de una situación de hecho*. Dicho en otras palabras, la

³⁸⁹ “k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica” y “l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios”. Ley 58/2003, de 13 de diciembre, General Tributaria.

nueva LGT se ha limitado a dar estado legal a lo que ya existía en la práctica. (...) El segundo aspecto a relevar deriva de la circunstancia de que, en último término *las funciones esenciales de la gestión tributaria se confunden con las atribuidas a la inspección*³⁹⁰. Sobre ello volveremos en el capítulo siguiente.

Aunque ya ha quedado en cierto modo esbozado, es necesario plantearse el verdadero alcance del artículo 117 de la LGT. ¿Se trata de una mera descripción de unas funciones de gestión?³⁹¹ ¿Reconoce o no efectivas competencias a los órganos gestores o las mismas quedan recogidas en otros artículos de la Ley?³⁹²; ¿Existe un núcleo de unión entre todas las funciones configuradas para los órganos de gestión?³⁹³; ¿O la configuración es tan

³⁹⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pags 195 y 196.

³⁹¹ Así se ha descrito el contenido de este artículo de la siguiente forma: “El art. 117 de la Ley General Tributaria define la gestión tributaria a través de la pormenorización de las funciones por las cuales la Administración tributaria las desarrolla”. CAZORLA PRIETO, L.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid. Aranzadi. 6ª edición. 2005. Pág. 455.

³⁹² En este sentido afirma la doctrina: “La relación de funciones tiene valor ilustrativo y pedagógico pero no normativo en el sentido que no ordena ni dispone nada. La adjudicación a la Administración de funciones de comprobación y de investigación se hace en otro precepto, dentro del Capítulo anterior, ya analizado, por ello poco se puede decir de la enumeración de funciones que se contienen en este artículo 117 pues la mismas, como he dicho, se atribuyen a la Administración tributaria en el artículo 115”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.447.

³⁹³ “Intentando encontrar un principio de unidad en la larga enumeración contenida en el apartado 1, podemos decir que en el núcleo de la gestión tributaria radica en la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes de los obligados tributarios [letra a)]. Tramitación de la cuál se derivarán diferentes procedimientos y actuaciones de mayor o menor relevancia [letras b) a i)]. Entre ellas, sobresalen los procedimientos directamente derivados de las declaraciones y autoliquidaciones que culminarán en las liquidaciones a que se refiere la letra mencionada en el último lugar. Además, corresponderá a la actividad o área de gestión el desempeño de una serie de tareas instrumentales o de administración general; de información, de formación y mantenimiento de censos, emisión de certificados, NIF. Como colofón, tenemos la cláusula de cierre de la letra n), de la cabe resaltar el papel residual que se atribuye a la gestión; todo lo que no se integra en la inspección o recaudación.

Puede decirse, como conclusión, que la actividad de gestión tiene un carácter «generalista», a diferencia de la función más especializada que desarrollan, por su parte, la inspección y recaudación”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid, 2005, Thomson-Civitas, 15ª edición. Pág. 253.

heterogénea que no podemos conceptualizar la actuación de los mismos?³⁹⁴; ¿Contiene realmente una definición de gestión tributaria el artículo 117?³⁹⁵.

Ciertamente, son muchos los interrogantes que plantea este artículo 117 de la LGT, y, a nuestro juicio, el legislador no ha tomado la opción más acertada. Si se quería optar por dar un concepto, debía de haberse recogido simplemente eso; una definición clara y sencilla, si lo que se quería era dar un catalogo de funciones de estos órganos ¿hasta que punto tiene ello sentido si el propio legislador a través del contenido de la letra n) del primer apartado de este artículo, admite la imposibilidad de establecer un *numerus clausus* de funciones propias?.

Quizá hubiera sido más adecuado realizar una regulación de los procedimientos y alcance de los mismos que puedan ser efectuados por ellos, así como el establecimiento de una concepción general. No era necesario recoger en una Ley con vocación de perduración en el tiempo, un catalogo de actividades realizadas hoy por hoy por los citados órganos pero que mañana pueden quedar desfasadas u obsoletas. Una vez más, tendrá que ser la doctrina la que elabore un

³⁹⁴ “En el terreno de gestión se contemplan gran número de actuaciones que se enuncian, con una clara finalidad didáctica, en el artículo 117 de la Ley, mediante la enumeración de las funciones más habituales que componen en la actualidad las actuaciones de los órganos de gestión de la Administración tributaria, habida cuenta que el carácter heterogéneo de dichas funciones impide formular un concepto general”. COLOMER FERRÁNDIZ, C *La Ley General Tributaria y las oficinas liquidadoras*. Madrid. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2004. Pág. 139.

³⁹⁵ la definición de gestión tributaria que contiene este artículo es cuanto menos demasiado “descriptiva”, por no calificarla de reglamentaria, siendo preferible una definición más genérica, que recogiera la esencia de la gestión tributaria, en los términos recomendados por la primera Comisión, refrendados por el Dictamen del Consejo de Estado. Esta definición conceptual permitiría superar la heterogeneidad de las muy diversas actuaciones descritas en el ámbito de gestión tributaria, posibilitando la subsistencia del art.117 sin modificaciones, aún cuando éstas se produjeran en los “procedimientos” que en su redacción actual enumera, o se definieran nuevos procedimientos no contemplados en la misma”. CLEMENTE CLEMENTE, V en la obra colectiva MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Madrid. 2005. Pág. 576.

concepto sobre los citados órganos y la jurisprudencia la que se encargue de marcar los límites de sus actuaciones, que, como han quedado puesto de manifiesto, no van a ser claros en buena parte de las funciones que ha sido configuradas para distintos órganos, en algunos casos, con ni siquiera diferencias en su alcance³⁹⁶.

A continuación, tras el estudio de lo que configura o no la LGT en su artículo 117 vamos a analizar el funcionamiento de los citados órganos en las distintas administraciones que existen en España, para así, como colofón a esta primera parte, llegar a realizar una aproximación conceptual acerca de los órganos de gestión en el capítulo V de la presente obra.

2.- Los órganos de Gestión en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En el epígrafe anterior hemos explicado cuales son la funciones y competencias de los órganos de gestión, en general. Ha quedado puesto de manifiesto cómo se regula su funcionamiento a través de la LGT que es la que marca sus directrices básicas. En este punto de nuestra investigación, vamos a analizar cómo se materializa ésta. Es decir, cómo se organizan estos órganos de gestión en el día a día, en su funcionamiento.

Como sabemos, podemos dividir los tributos existentes en nuestro sistema tributario en función de los entes territoriales que tengan asignada su competencia; De esta forma conviven tributos estatales, tributos cedidos a la

³⁹⁶ Nos remitimos al concepto que proponemos de los órganos de gestión y su diferencia con los demás en el último apartado de este capítulo.

Comunidades Autónomas³⁹⁷, esa cesión podrá abarcar la gestión, tributos propios de la Comunidades Autónomas³⁹⁸, y, por último tributos locales, que sin bien su regulación base se encuentra en la Ley Reguladora de Haciendas Locales refundida por el Texto R.D 2/2004, de 5 de marzo, se les dota de autonomía y de ciertos márgenes a la hora de la regulación, y, sobre todo, en lo que a nosotros nos interesa; la gestión.

Por este motivo existen, en la actualidad, diversas Administraciones donde se insertan los órganos de gestión: A saber, al Administración Tributaria del Estado (AEAT) de la que nos ocupamos en el presente epígrafe, la Administración de las distintas Comunidades Autónomas, y las de los Entes Locales, a ellas nos referiremos en el epígrafe siguiente.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) es, sin lugar a dudas, la que reviste una mayor importancia desde el objeto de nuestro estudio. En efecto, ha sido la que ha ido innovando en las competencias de los órganos de gestión y la que, sin duda, sienta las bases de comportamiento de los citados órganos, debido a su mayor antigüedad y experiencia, puesto que al depender del Estado es la que más tradición tiene en la aplicación de los tributos, e, igualmente, por razón de la complejidad de los tributos que gestiona³⁹⁹ y de sus medios tanto personales como materiales. El estudio de la misma se hará, en un

³⁹⁷ 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, establece los criterios de esta posible cesión por parte del Estado. Para los territorios forales de País Vasco y Navarra hemos de acudir, respectivamente, a la Ley 12/2002, de 23 de Mayo y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

³⁹⁸ El artículo 6 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de la Comunidades Autónomas (LOFCA) regula la posibilidad de la creación de tributos por la Comunidades Autónomas siempre y cuando no se grave hechos impositivos ya recogido por las figuras impositivas estatales o locales.

³⁹⁹ Es la encarada de los tributos que, como se ha puesto de manifiesto en los primeros capítulos del presente trabajo, han sido fundamentales en la evolución de los órganos de gestión, como son el IRPF o el IS.

primer lugar, mediante el estudio de su organización interna y, posteriormente, en un segundo momento, analizando lo que se ha llamado “el plan de control tributario” donde se establecen las directrices marco para el funcionamiento de los órganos de gestión y su colaboración con otros entes.

2.1.- Organización.

En primer lugar, debemos realizar unas pequeñas precisiones en relación con el ente en el que se inserta los órganos de gestión que estudiamos en este momento: la Agencia Tributaria, fue creada por Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991⁴⁰⁰, conceptuándola como *la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por convenio*. Su constitución de manera efectiva se llevó a cabo el 1 de enero de 1992 y su actuación llega hasta nuestros días. Se trata, en definitiva, de un Ente de Derecho Público adscrito al Ministerio de Hacienda a través de la Secretaría de Estado del mismo, que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. Está dotada de un régimen jurídico propio que, si bien regido por los principios de toda actuación administrativa, le proporcionan la posibilidad de tener autonomía presupuestaria, organizativa y gestora. Por supuesto, carece de capacidad legislativa y tampoco puede intervenir en los tributos cedidos a las

⁴⁰⁰“Artículo 103. Uno. Denominación y Objetivos.

1. Se crea, integrado en las Administraciones Públicas Centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, y con la denominación de «Agencia Estatal de Administración Tributaria», un Ente de Derecho Público de los previstos en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada”.

Comunidades Autónomas, sin que ello impida que entre las distintas administraciones se establezcan relaciones de colaboración⁴⁰¹.

Según establece la propia Agencia, su objetivo básico es el impulso del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias⁴⁰². Lo cierto es que además de este objetivo perseguido desde la creación de la Agencia, se agilizó el sistema de declaración-autoliquidación, se ha avanzado en el control tributario y con ello también en la recaudación. Todo ello unido a las tecnologías informáticas⁴⁰³ que hacen que la Agencia, que goza de una detallada y completa

⁴⁰¹ A las mismas nos referimos en el epígrafe tercero.

⁴⁰² La carta de servicios de la Agencia Tributaria publicada por ésta en Internet (www.aeat.es) recoge este objetivo para cuya obtención afirman basarse en los siguientes principios:

- “1. Pleno respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos reconocidos en las leyes.
2. Compromiso firme de asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Comodidad, agilidad y sencillez en los trámites derivados de las obligaciones tributarias, evitando a los ciudadanos gestiones y desplazamientos innecesarios, ofreciendo nuevas vías de relación con los contribuyentes y facilitando el pago de las deudas tributarias.
4. Comunicación ágil y fluida con los ciudadanos, aprovechando las más modernas tecnologías.
5. Seguridad y confidencialidad en las relaciones con los ciudadanos.
6. Generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario, para que todos los ciudadanos contribuyan con lo que les corresponde.
7. Profesionalidad, imparcialidad y transparencia en todas las actuaciones de la Agencia Tributaria, que genere el más alto nivel de confianza en los ciudadanos.
8. Eficacia y eficiencia en todos los procedimientos tributarios desarrollados por la Agencia.
9. Adaptación constante al entorno económico-social y a las nuevas necesidades de los ciudadanos.
10. Participación de las Comunidades y Ciudades Autónomas, y otros organismos públicos, instituciones y entidades sociales en la prestación de servicios que faciliten a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

⁴⁰³ La Agencia tributaria en su informe 2005 reconoce el papel fundamental que desempeñan las nuevas tecnologías cuando se aplican al control tributario. En concreto, en nuestra materia *la gestión de la información* a través no sólo de sistemas de información tradicionales, sino también de visualización de imágenes, de tecnologías inalámbricas, o la carga en el sistema informático de los archivos con registros contables y operaciones obtenidas con soportes magnéticos hacen que cada vez el tratamiento de la información sea cada vez más eficaz y que los cruces de estas informaciones con las bases de datos internas de la propia Agencia conlleve cada vez mejores resultados para el control. Igualmente la agencia considera de gran importancia *la gestión del conocimiento* ya que gracias a la estructura y contenido de sus propias bases de datos pueden obtenerse resultados que permitan a la Agencia planificar, clasificar, organizar y ejecutar sus tareas de control. Un ejemplo de ello se encuentra en la intranet de la Agencia que goza con herramientas como la del *Proceso Analítico de Información en Tiempo Real* o como son también los almacenes de datos, o el empleo de técnicas estadísticas e informáticas que permiten definir perfiles de l riesgo fiscal. Como ya se manifestó en capítulos anteriores la informática es una de las “grandes culpables” de la revolución producida en nuestro sistema tributario.

información, pueda controlar a un número inmenso de contribuyentes, convierten su papel en fundamental en nuestro sistema tributario.

Unido a ello la Agencia a través de sus órganos, en muchos casos de gestión y como ha quedado expuesto en el epígrafe anterior, proporciona asistencia e información a los obligados. Así presenta programas informáticos para facilitar las autoliquidaciones, a través de su programa INFORMA atiende las dudas de los contribuyentes, facilita parte de la información que tenga sobre los mimos, a través del sistema de borrador, e incluso permite la realización de distintas gestiones a través de su propia oficina virtual (<https://aeat.es>)⁴⁰⁵. Asistencia e información que si bien valoramos positivamente y reconocemos su avance debiera haber sido un requisito *sine qua non* desde el momento en que se creo el sistema de autoliquidación y de control en masa. Si la Agencia lo que perseguía era el cumplimiento voluntario por parte de los obligados, todos estos datos y ayudas son algo necesario para la consecución de tal fin.

Presentadas las líneas básicas de la Agencia, hemos de estudiar su organización, ya que la misma nos permitirá conocer la estructura y funcionamiento de los órganos de gestión que a ella pertenecen .Se estructura en

⁴⁰⁴ El avance del uso de esta oficina va avanzando vertiginosamente. Muestra de ello es que la entradas en la oficina virtual aumenta años tras año, por ejemplo; Así en 2000 se registraron 5.145.949, en 2001 8.601.602, en 2003 se ascendió a 27.475.309, en 2003 a 49.931.353 hasta llegar a 2004 con 92.526.534 accesos a la misma y en 2005 a 108.933.147. De la misma manera en 2004 se visitó la descarga de programas 263.680.004 y en 2005 ascendió a 362.188.145. Es decir, el acceso y la información vía Internet aumenta de una forma imparable. (Fuente; Estadísticas de Internet publicadas por la Agencia Tributaria).

⁴⁰⁵ El avance del uso de esta oficina va avanzando vertiginosamente. Muestra de ello es que la entradas en la oficina virtual aumenta años tras año, por ejemplo; Así en 2000 se registraron 5.145.949, en 2001 8.601.602, en 2003 se ascendió a 27.475.309, en 2003 a 49.931.353 hasta llegar a 2004 con 92.526.534 accesos a la misma y en 2005 a 108.933.147. De la misma manera en 2004 se visitó la descarga de programas 263.680.004 y en 2005 ascendió a 362.188.145. Es decir, el acceso y la información vía Internet aumenta de una forma imparable. (Fuente; Estadísticas de Internet publicadas por la Agencia Tributaria).

servicios centrales y territoriales. Cuenta con 17 delegaciones especiales en cada Comunidad Autónoma, 56 delegaciones, y 242 administraciones de las que 37 de ellas se dedican a aduanas. Esta estructura es el esqueleto de organización también de los órganos de gestión dentro de la propia Agencia, la cuál aparece regulada en la Resolución 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria⁴⁰⁶.

La Agencia Tributaria se encuentra dividida en órganos centrales y delegaciones especiales que son unas dependencias regionales. Pues bien en materia de gestión, tendremos que distinguir entre el departamento de gestión tributaria y las dependencias regionales de gestión. Veamos la organización interna de los mismos⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Reformada en algunos aspectos por la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 21 de septiembre de 2004. Esta Resolución busca adaptar los órganos de gestión al sistema tributario, en efecto la Agencia entiende que, según su Exposición de Motivos, “el nuevo modelo de control tiene que contemplar, simultáneamente, actuaciones extensivas basadas en procesos informáticos que se refieran a todas las declaraciones presentadas homogéneas en todo el territorio del Estado, dejando la decisión en la selección de expedientes en el ámbito regional y manteniendo la ejecución donde ya estaba, dando cauce además a iniciativas regionales o locales sobre actuaciones selectivas dirigidas a resolver discrepancias, incoherencias o situaciones, en las que existan indicios de incumplimientos significativos” y, por ello, “ha de potenciarse la importante labor que en el curso de actuaciones de verificación y control desarrollan los órganos de gestión tributaria, actuaciones que exigen mejorar las técnicas de planificación y selección de los contribuyentes con riesgo fiscal, así como el reforzamiento del control y mantenimiento del censo como instrumento clave para permitir el control del cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los obligados tributarios”, volviendo a un criterio de especialización ya que “hay que resaltar que los órganos de gestión tributaria, de forma tradicional, han desarrollado múltiples y diversos procedimientos que se realizan en todas y cada una de nuestras oficinas. Frente a ello, se requiere una cada vez mayor especialización para dar una respuesta adecuada a las dificultades que conlleva la aplicación de la normativa tributaria”. En base a estos argumentos se decide cambiar la estructura que había diseñado la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria que queda derogada por esta normativa de 2004.

⁴⁰⁷ A continuación relacionamos los distintos departamentos que podemos encontrar en la Agencia, ahora bien, como no pretendemos hacer una simple copia de lo que recoge la Resolución nos ceñiremos en este punto a presentar la organización de manera esquemática sin contener en cada

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los servicios centrales está integrado por cinco subdirecciones y una dirección general⁴⁰⁸.

Las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria son las encargadas de la gestión en la regiones que tengan su sede y respecto a los tributos de su competencia, a través del desarrollo de planes de actuación, de la coordinación y supervisión de las funciones que desarrollan los órganos de gestión, velan por el cumplimiento de los planes de control dictados por el director del departamento de Gestión y en general realiza las funciones atribuidas regionalmente a los citados órganos⁴⁰⁹.

dependencia las funciones atribuidas a las misma. Nos remitimos a la Resolución de 19 de febrero de 2004, para ello.

⁴⁰⁸ Por tanto dependen de él los siguientes:

- Subdirección General de Planificación y Coordinación.
- Subdirección General de Técnica Tributaria.
- Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria.
- Subdirección General de Verificación y Control Tributario. En ésta hemos de destacar que se encuentra incardinada la Unidad Central de Módulos.
- Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa.
- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria. Ésta depende directamente de la dirección general del Departamento de Gestión Tributaria y su actividad se llevará a cabo en relación a los *contribuyentes más grandes* (según la propia terminología de la Agencia en su informe 2005). La misma se encuentra organizada de la siguiente forma:
 - Área ejecutiva.
 - Área de Información y Análisis.

⁴⁰⁹ La composición de las mismas es la siguiente:

- Área, Servicio o Sección Regional de Planificación y Selección. Esta podrá contener las siguientes dependencias:
 - La Unidad de Planificación y Coordinación.
 - La Unidad de Análisis y Selección de Contribuyentes.
- Área, Servicio o Sección Regional de Información y Asistencia Integral.
- Área, Servicio o Sección Regional de Técnica Tributaria.
- Área, Servicio o Sección Regional Ejecutiva de Gestión Tributaria. La competencia de la misma podrá ejercitarse a través de las Dependencias o de las unidades administrativas regionales en las Administraciones, cuando así lo determine el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria. Las unidades en que se podrá organizar son las siguientes:
 - Gestión de Beneficios Fiscales y Procedimientos Especiales.
 - Gestión y Comprobación de no residentes.
 - Gestión de Exportadores y otros Operadores Económicos
 - Gestión Tributaria. Éste lo compondrán las siguientes secciones:

Por último hemos de hacer referencia al artículo sexto a la Dependencia de Gestión Tributaria que se configura como adjunta la Dependencia Regional y que se encargará de la coordinación de las funciones de gestión tributaria de las unidades existentes en la Delegación y en las Administraciones de la misma o de aquellas que disponga expresamente el Jefe de la Dependencia Regional⁴¹⁰.

A través de esta organización expuesta, regulada de una forma compleja y poco clara por la Resolución comentada, bajo nuestro punto de vista, pone en práctica la Agencia todas las funciones expuestas en el primer epígrafe del presente capítulo.

Servicio o Sección de Gestión Tributaria General. El mismo podrá estar compuesto por distintas secciones que como máximo serán las que a continuación exponemos. E caso de no existir tosa ellas la propia resolución en su artículo 5.4.2.A in fine establece los criterios. Las secciones mencionadas pueden ser:

- Sección de Información.
- Sección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades.
- Sección de Censos Tributarios e Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Sección de Recursos y Devoluciones.
- Sección de Procedimiento Sancionador.
- Sección de Control de Declaraciones Informativas, Periódicas y Requerimientos.
- Sección Técnica.

Unidad de Módulos.

Servicio o Sección de Información y Asistencia Especializada.

Servicio o Sección de Verificación y Control.

⁴¹⁰ En particular, le corresponderá el ejercicio de las funciones que se establecen para la Unidad, Servicio o Sección de Gestión Tributaria y aquellas otras que determine el Jefe de la Dependencia Regional respecto de determinados contribuyentes, así como la resolución de los procedimientos que se tramiten por las mismas, sin perjuicio de las demás actuaciones que establezca el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de dirección, coordinación y control.

2.2.- Referencia al Plan de control tributario.

La Administración Tributaria en concreto la AEAT, cuya organización acabamos de estudiar, se rige en su actuación, en líneas generales por un plan de control que aprueba cada año. Su inclusión en este momento del trabajo era necesaria puesto que la competencia para elaborar los mismos es de la AEAT, y, por tanto consideramos que debía explicarse, una vez analizada la organización de ésta última.

La LGT en su artículo 116 establece que “La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”. De esta forma se pretende acabar con un problema clásico de la debida o no publicidad de los planes de la Administración Tributaria.

La necesidad de la publicidad de la planificación de las actuaciones no es una novedad, si bien en relación con la Inspección⁴¹¹. El RGIT, por primera vez, hizo referencia a la misma⁴¹². Sin embargo, los planes de Inspección no se

⁴¹¹ Así afirmaban LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA que “reconociendo que la discrecionalidad no sólo es necesaria, sino conveniente en la iniciación de las actuaciones inspectoras, ante la constatación de que la Inspección no puede actuar frente a todos los obligados tributarios, esta discrecionalidad puede ejercitarse de dos modos distintos: determinando la oportunidad frente a un obligado concreto o estableciendo los criterios generales que aconseje iniciar las actuaciones, es decir, planificando el inicio. Parece evidente que ésta última ofrece mayores garantías de eficacia, como ocurre con cualquier tipo de programación, puesto que se analiza la hipotética posibilidad de abrir actuaciones a todos los obligados tributarios, para juzgar respecto de todos ellos, donde hay mayores indicios o probabilidades de fraude. De este modo, si los planes son actos jurídicos de la Administración de carácter discrecional, no pueden ser arbitrarios, esto es inmotivados o infundados, sino que han de tener un fundamento razonable”. LÓPEZ MARTÍNEZ, J /PÉREZ LARA, J.M *Iniciación, desarrollo, y documentación...*, op.cit. Pág. 47.

⁴¹² Así su exposición de motivos declaraba que dicha planificación “supone no sólo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una regulación concreta acerca de qué titulares de Órganos han de decidir en cada caso y de forma sucesiva o eslabonada los contribuyentes objeto de las actuaciones inspectoras. De este modo la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al

llegaban a conocer debido al carácter reservado que le atribuía el propio Reglamento⁴¹³. Por tanto, la idea de su establecimiento para el conocimiento por los administrados de los criterios de la Inspección de la exposición de motivos del citado Reglamento quedó sin utilidad. Esta cuestión vuelve a plantearse en nuestro sistema tributario tras la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes en ella se vuelven a mencionar los citados planes y se requiere que ellos sean publicados⁴¹⁴. Como consecuencia de la misma, dichos planes se comenzaron a publicar aunque como matiza CAYÓN GALIARDO produjeron “un cierto “desencanto”⁴¹⁵ entre quienes había propugnado la mayor publicidad y transparencia en la selección de contribuyentes que habrían de ser objeto de actuaciones comprobadoras e investigadoras”⁴¹⁶. Ciertamente, la parca regulación de la LDGC⁴¹⁷ provocó cierta decepción en relación con lo que se esperaba del establecimiento de la misma. Ahora bien, produjera o no decepción, hemos de matizar que si bien existía una publicación acerca de los planes de inspección, mejor o peor, más o menos profunda, en relación con los planes de los órganos de gestión, debido a

principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras”.

⁴¹³ El artículo 19. 6 recoge: “Los planes de los Órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad”.

⁴¹⁴ “Artículo 26. *Planes de inspección. La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección*”. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

⁴¹⁵ El entrecomillado es del autor.

⁴¹⁶ CAYÓN GALIARDO, A. “El plan de control tributario”. R.T.T núm. 68/2005. Pág. 9-10.

⁴¹⁷ Como afirmó la doctrina en relación la regulación aprobada por la LDGC “ninguna disposición impedía hasta ese momento, la publicación del Plan Nacional de la Inspección, por lo que si el precepto de referencia quiere aportar alguna novedad a nuestro Ordenamiento jurídico, debería, una vez facilitado el necesario elemento de control de la discrecionalidad administrativa, haber fijado al tiempo de su publicación, la forma de llevarla a cabo, el órgano encargado de su publicación, las consecuencias jurídicas de su incumplimiento y, fundamentalmente, (...) los elementos de legitimación necesarios”. LÓPEZ MARTÍNEZ, J /PÉREZ LARA, J.M *iniciación, desarrollo, y documentación...*, op.cit. Págs. 49-50.

sus características históricas especiales que hemos estudiado, falta de regulación reglamentaria, falta de atribución competencial clara, oscurantismo acerca de sus relaciones o no con inspección, no se encontraba ninguna referencia. Por tanto, desde este punto de vista, el artículo 116 de la LGT si va a ser novedoso al recoger unos criterios generales de actuación de control que afectan tanto a los órganos de gestión como a los de inspección, marcando una unidad de criterio y una coordinación de dos órganos que como hemos venido manteniendo son la misma Administración. Cuestión distinta es la utilidad práctica o no del plan y sus efectos. Para ello pasemos a su estudio detallado.

El propio plan se define a sí mismo como un “*instrumento básico de planificación de la Agencia Tributaria en el que se realiza una previsión cuantitativa y cualitativa de las actuaciones que en el ámbito de control tributario y aduanero se van a realizar durante el año*”⁴¹⁸. En cuanto a su naturaleza suscribimos con la doctrina que se “trata de una norma-pues ni su rango ni su carácter admiten esta conclusión- ni de un mero documento interno de trabajo de la Administración sin ninguna clase de efectos, se trata de una directriz o instrucción de un órgano de dirección que debe ser respetada por los órganos que le están subordinados, actuando como una norma atributiva o complementaria de su competencia, de suerte que cuando el contribuyente haya de ser objeto de una medida de intervención administrativa, la correspondencia de ésta con el contenido del Plan de Control actúa como justificación de los motivos concretos en que se inspiró el órgano actuante para adoptarla en relación a un determinado sujeto”⁴¹⁹, alejando el riesgo de arbitrariedad y de desviación de

⁴¹⁸ Exposición de motivos de la Resolución 27 de Enero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006.

⁴¹⁹ CAYÓN GALIARDO se basa en la Resoluciones del TEAR de Valencia de 28 de diciembre de 2000 y de 29 de marzo de 2001 y en la Sentencia del Tribunal supremo de 20 de octubre del 200 que aunque se refieren a los planes de inspección considera aplicables a estos planes.

poder”⁴²⁰. Podemos afirmar esta naturaleza aunque si bien en relación a que se convierta en la motivación que “aleje” el riesgo de arbitrariedad, pues, creemos que dependerá de cada situación. Ciertamente, como veremos a continuación, los términos de estos planes son bastante amplios y además la Administración en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias puede iniciar todas aquellas actuaciones que estime convenientes.

Entre las características de estos planes, bajo nuestra opinión, destaca, en primer lugar, la publicidad, requerida para los mismos y que permite al ciudadano orientarse acerca de determinadas áreas que va a recibir un seguimiento más pormenorizado. Otras características son: la generalidad, se recoge un plan integral y completo general para toda la Administración tributaria; su actualidad, ya que es renovado cada año y por tanto atiende a las situaciones necesarias de control en el momento, y su heterogeneidad, ya que contiene normas de alcance y contenidos muy distintos. Por último, no es sencillo determinar los efectos de este Plan. Desde nuestro punto de vista, encontramos uno muy positivo y es el hecho de que se coordinen todos los órganos de la Administración tributaria. Nos parecía aberrante que las misma Administración basándose en la distinción entre gestión e inspección pudiera acoger, en ocasiones, criterios tan distintos. Ahora bien, es necesario que dicha coordinación se tome en serio y se lleve a la práctica. En esta misma línea, como ya debiera ocurrir con los planes de inspección puede significar una unidad en el territorio español a la hora de realizar el control tributario, sin que ello impida, como establece el propio plan, la posibilidad de que cada delegación puede adoptar unas determinadas medidas por razón del territorio. Y, por último, su publicidad, que hemos mencionado como característica también produce un efecto directo que es el conocimiento por parte del administrado de las líneas de actuación de la

⁴²⁰ CAYÓN GALIARDO, A. “El plan...”, op.cit. Pág. 12-13.

Administración tributaria, situación, que en cierto modo, podría provocar, el cumplimiento voluntario de determinadas obligaciones.

Desde la promulgación de la Ley el 13 de diciembre de 2003 se han publicado tres planes de Inspección: el del 2004⁴²¹, 2005⁴²² y 2006⁴²³. Los tres se integran en lo que se denomina los instrumentos anuales de planificación de la Agencia Tributaria; a saber, el Plan de Objetivos⁴²⁴, el Programa Especial de Calidad⁴²⁵ y, el Plan de Control Tributario al que está obligado por el artículo 116 de la LGT y el cuál venimos analizando en estas líneas. Estos planes de Control Tributario contienen normas de integración de diversas áreas dedicadas por la Agencia a este control. Es lo que se califica por la propia Agencia como “un control integrado” que une dos criterios a los que tiende nuestra Administración; la atribución de funciones unida la especialización por el tipo de contribuyentes⁴²⁶.

⁴²¹ Resolución de 28 de enero de 2004. (B.O.E 05-02-2004).

⁴²² Resolución 7 de febrero de 2005. (B.O.E 08-02-2005).

⁴²³ Resolución 27 de Enero de 2006. (B.O.E 03-02-2006).

⁴²⁴ Definido por la propia Agencia como la expresión básica y cifrada de los resultados que la Agencia se propone alcanzar cada año, clasificados por áreas de actividad: objetivos generales, objetivos de mejora de gestión de los tributos y objetivos de control del cumplimiento tributario. documento de planificación. “Agencia Tributaria 2005”. Pág. 1

⁴²⁵ Dirigido a buscar el impulso y el especial seguimiento de diversas actuaciones de calidad, añadidas a las ya expresamente reflejadas como indicadores e el Plan de Objetivos. documento de planificación. “Agencia Tributaria 2005”. Pág.1.

⁴²⁶ Desde la Agencia Tributaria se le quiere dotar de una gran importancia al afirmar que “el efectivo cumplimiento del Plan, (...), resulta decisivo con el objeto de asegurar en los diferentes sectores económicos de actividad los imprescindibles efectos derivados de las actuaciones de control”. Control, que debemos entender en su sentido más amplio, es decir, no nos referimos aquí, a las actuaciones de verificación de datos, sino que, como se viene poniendo de manifiesto, es un control general, que incluye, además de esta verificación, la actividad de comprobación, la de investigación, la de descubrimiento y represión de las formas más sofisticadas de fraude y la que tienen por finalidad el cobro de las deudas no ingresadas voluntariamente, ahora bien cada órgano en función de sus atribuciones. Así se afirma en el documento de planificación. “Agencia Tributaria 2005”. Pág. 7 y 8.

A efectos del presente estudio, puede ser clarificador, realizar una simple presentación del contenido de los citados Planes. Bajo nuestro punto de vista hemos de separar el Plan de Control de 2004 de los de 2005 y 2006 ya que tienen matices diferentes. El primero se aprueba antes de la entrada en vigor de la actual LGT, el mismo determina en las distintas áreas, como son Inspección, Aduanas e Impuestos, Gestión, o de Recaudación, lo que se denominan áreas de riesgo fiscal y una vez, que la enumera en cada ámbito va estableciendo planes parciales en función de los órganos. Así el Plan Parcial de Control de Gestión Tributaria establece unas líneas de actuación prioritaria y las formas de llevarlas a cabo. Destacan en este plan la necesidad de la adaptación de los procedimientos a la nueva LGT o la definitiva implantación del borrador. Líneas que los planes, que comentaremos a continuación, ya no van a recoger, como si continuaran las actuaciones dirigidas al control en el acceso a los censos tributarios o el control de las declaraciones informativas, entre otras.

Los Planes de Control 2005 y 2006 van a estar coordinados con el estudio planteado en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, al que nos referiremos con posterioridad, y, como consecuencia de ello podemos afirmar que el del 2006 es la continuación de lo recogido en su homónimo del año anterior, con pequeños matices. Sin embargo, si cambia la estructura; el Plan del 2005 se organiza de la misma manera que el de 2004 en cuanto a la definición de los riesgos fiscales y luego la promulgación de planes parciales, mientras que el plan 2006 cambiará algo su organización. Por razones de actualidad procedemos a presentar sus líneas generales.

El Plan de General de Control 2006 configura, igualmente que los anteriores, las denominadas “áreas de riesgo fiscal de atención preferente”, ahora bien, hace una división de las mismas en función de distintos tipos de actuaciones. Configura las “actuaciones de control intensivo” como aquellas

dirigidas al descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude; son competencia de inspección. Las actuaciones de control extensivo o masivo, atribuidas a los órganos de gestión, que aparecen como aquellas que persiguen someter a control las declaraciones u operaciones que realizan un gran número de contribuyentes, es decir, aquél control masivo que se inicio ya con la anterior LGT⁴²⁷. Estas generalmente se realizan en el ámbito del IRPF, donde el número de contribuyentes es amplio pero su control, gracias a los programas informáticos y al tratamiento de la información por éstos es sencilla, útil, y con efectos inmediatos. Una vez determinado el contenido de éstas, se establece, como en los planes de los años anteriores, los Planes Parciales de Control, como son el de Inspección, el de Aduanas e Impuestos Especiales, el de Gestión y el de Recaudación

En relación con el Plan Parcial de Gestión, hemos de precisar que el mismo se estructura en diferentes subsistemas de control como son⁴²⁸: el de formación y mantenimiento del censo; el control de obligaciones periódicas; el control de las declaraciones informativas y de las anules; y el control integral de los contribuyentes en módulos⁴²⁹.

⁴²⁷ Estas actuaciones se llevaran a cabo, como precisa la propia resolución “explotando la información disponible con fuerte apoyo informático, con la finalidad de detectar y corregir los incumplimientos informáticos menos graves y complejos, o las declaraciones de mayor riesgo fiscal, realizando las verificaciones y comprobaciones que se estimen oportunas, y actuando en determinados supuestos en coordinación con los órganos inspectores”. Artículo 1.2 Resolución 27 de Enero de 2006, que recoge el Plan General de Control Tributario. Junto a estas se recogen las “actuaciones de gestión recaudatoria”, “las actuaciones de coordinación” las cuáles pretende una coordinación gestión e inspección en sus actuaciones, y, las de “planificación coordinada en materia de tributos cedidos”.

⁴²⁸ Como se verá a continuación, muchas de estas líneas de actuación son las que venían siendo recomendadas por el Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

⁴²⁹ En este último caso en función de las características le corresponderá a los órganos de gestión o de inspección.

Reconocemos la utilidad de estos planes, básicamente, porque como hemos manifestado, la coordinación dentro de la Administración tributaria nos parece una pieza angular. Por otro lado, ya que la Agencia realizaba sus planificaciones pues el hecho de que sean públicas nos parece una buena opción. Si el principio por el que se rige la Administración no es el recaudatorio sino el del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, nos parece ésta una medida acorde con tal fin. Tan sólo queda esperar que en efecto la Administración se vincule a estos planes y, remarcamos, se coordine en relación a sus órganos internos. El paso del tiempo nos demostrará la validez de los mismos.

Por último, por su relación con los Planes de Control realizaremos una referencia al llamado “Plan de prevención del fraude fiscal” en 2005. Decimos que se relaciona con los planes de control ya que, como hemos afirmado con anterioridad, estos se redactan en la línea de este plan de prevención que viene a establecer unos parámetros generales de actuación de la Agencia en la búsqueda del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y del intento de evitar en la medida de lo posible el fraude fiscal.

Dicho plan se estructura en dos niveles, uno de análisis de de los problemas estructurales que existen en nuestro sistema tributario estableciendo unos principios básicos de actuación, y, el otro en la concreción de medidas específicas en función de la tipología del fraude⁴³⁰. En el estudio que realiza este plan, encontramos ciertos problemas que de una u otra forma pueden estar

⁴³⁰ Con él, se pretende reducir el fraude existente en nuestro sistema y para ello se realiza una colaboración estrecha con la Agencia tributaria así como se establece un calendario de aplicación, una priorización de distintas medidas, la designación de responsables concretos para su ejecución y la asignación de recursos implicados en su desarrollo.

relacionados con los órganos de gestión⁴³¹; se pone de manifiesto, por ejemplo, la utilización abusiva de los regímenes objetivos de tributación. Se llama la atención sobre la necesidad del control sobre los contribuyentes acogidos a estimación directa en el IRPF, o del reflejo de las aplicaciones informáticas de las actuaciones de distintas áreas.

Hemos de prestar especial atención al contenido del punto 8.8 que afirma que debido a que el control de las devoluciones lo hacen los órganos de gestión, cuando se trata de profesionales y empresarios, debido a limitación de los citados órganos, el control disminuye de intensidad. Recogemos esta denuncia porque para nosotros es una confirmación de la característica positiva que ya destacué en relación con el Plan de Control, esto es, el hecho de que se hagan valoraciones globales, de conjunto, y se muestre una voluntad de coordinación de actuaciones que no sólo beneficiaría a la Administración al ejercer un mejor control sino también al obligado que garantiza el pronunciamiento unívoco de la Administración, llámese gestión o inspección. En esta línea de actuación global se ha presentado el Anteproyecto de ley de medidas de prevención del fraude fiscal.

⁴³¹ El plan va citando cada problema y las posibles medidas que pueden solucionarlo. Nos creemos que sea éste el lugar para recoger todo este plan por ello sólo se citar algunos de los casos que nos hayan podido parecer de mayor relevancia y que puedan implicar a los órganos de gestión. Para profundizar sobre ello vid. “Plan de prevención del fraude fiscal” de 2005. Págs. 134 y ss.

3.- Los órganos de Gestión en las Comunidades Autónomas y Entes Locales.

Hemos de comenzar recordando que los órganos de gestión tanto de las Comunidades Autónomas como de los Entes Locales no son distintos ni se rigen por normativa diferente de los órganos de la Administración tributaria. Si hemos decidido incluir este epígrafe, es por el simple hecho de que en nuestro sistema tributario actual, esta división de competencias existe en relación a los tributos.

En efecto, los órganos de gestión de la AEAT tendrán labores distintas a las de los de la Comunidades Autónomas, o a los Entes Locales, pero ello no se producirá atendiendo a atribuciones funcionales distintas que los primeros sino a que nuestro sistema impositivo se encuentra, en ocasiones, cedido total o parcialmente y por ello cada órgano de gestión se encargará de unos tributos en particular. Y, aunque, se trate de la misma atribución y su regulación la recoja la LGT, no pretendemos aquí recoger lo ya dicho, pero sí tener en cuenta que no todos los órganos de gestión se encuentran en la AEAT y que, es necesario tener en cuenta el abanico de posibilidades que le brinda la LGT a todos ellos. Sin duda, esto nos lleva demandar una coordinación absolutamente necesaria entre los distintas Administraciones para no convertir esta separación por impuestos en un menoscabo de las garantías de los contribuyentes o en un atentado al principio de igualdad.

La Comunidades Autónomas, como sabemos, tienen capacidad legislativa, en virtud del artículo 133. 2 CE podrán establecer y exigir tributos (artículo 6.1 LOFCA), siempre y cuando se respeten los hechos imposables gravados por el estado (artículo 6.2 LOFCA) y, en relación a las materias gravadas por las Corporaciones Locales, sólo en los supuestos y términos que la legislación local contemple. Por tanto, tienen la posibilidad, al menos teórica, de crear tributos,

sobre estos, obviamente, tendrá toda la competencia, tanto de gestión de inspección, como de recaudación, con los límites que marca la LGT. Por otro lado, el Estado puede ceder parcial o totalmente determinadas figuras tributarias tal y como prevé la normativa⁴³² y en función del alcance de la cesión los órganos de gestión que actuarán serán unos u otros⁴³³.

Por tanto, en relación con la gestión de determinados tributos cedidos serán los órganos de gestión de las Comunidades Autónomas los que ejerzan las competencias sobre los mismos. Quizá en relación con el control sean ITPyAJD, ISD e IP los que puedan presentar mayores problemas ya que en relación con los mismos tendrán que ejercer la funciones de liquidación (en aquellas Comunidades que no se prevea la autoliquidación), y de verificación y comprobación abreviada, tomando un papel de gran importancia por las características de los tributos el procedimiento de comprobación de valores⁴³⁴. Es decir, en materia de gestión y liquidación las Comunidades Autónomas en relación a estos tributos preceptuados serán competentes para: Incoación de expedientes de comprobación de valores; realización de actos de trámite y liquidación; calificación de infracciones e imposición de sanciones; publicidad e

⁴³² En esta materia hemos de tener en cuenta la siguiente normativa; La ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (Última modificación: L.O 7/2001, de 27 de diciembre); 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; Las leyes 17/2002 a 31/2002, de 1 de Julio, específicas de Cesión de Tributos Estatales a cada CC.AA; y, el Real Decreto 2451/1998, de 13 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de Resolución de conflictos.

⁴³³ Así, les corresponde, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, inspección, recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Tributos sobre el Juego.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

⁴³⁴ El mismo será estudiado en la segunda parte de la presente obra.

información al público; y, la aprobación de los modelos de declaración, excepto en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, respecto del que sólo podrán adaptar el modelo en las materias propias de su competencia. En general, las demás competencias necesarias para la gestión.

Sin embargo, bajo ningún concepto podrán las Comunidades Autónomas realizar las siguientes actuaciones: La contestación a las consultas del artículo 107 LGT (salvo las referidas a disposiciones propias de la CA); la confección de efectos estancados; la concesión de exenciones subjetivas en el ITP y AJD; determinadas actuaciones concretas en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁴³⁵ y, la concesión de determinadas exenciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos⁴³⁶.

Existen otros tributos que aunque se encuentran parcialmente cedidos a las Comunidades autónomas, como a continuación indicamos, esta cesión no abarca la gestión que es exclusiva del Estado. Es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (33%), del Impuesto sobre el Valor Añadido (35%), y, de los Impuestos Especiales de Fabricación (40%): Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos, Labores del Tabaco.

⁴³⁵ 1. Homologación de vehículos automóviles - Artículo 65.1. a) 3º de la Ley II.EE.
2. Aplicación del supuesto de no sujeción cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero.
3. Aplicación de las exenciones del Artículo 66.1. e) -matrículas diplomáticas- y h) de la Ley de II.EE. (en este último supuesto si se trata de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.

⁴³⁶ 1. Las relativas a las relaciones diplomáticas.
2. Aquellas en las que los adquirentes sean organizaciones internacionales reconocidas como tales en España.
3. Aquellas en las que los adquirentes sean Fuerzas Armadas de estados parte de la OTAN o de las Fuerzas Armadas reguladas en la Decisión 90/6407/CEE.

No creemos que sea este el lugar adecuado para tratar el sistema tributario de cada Comunidad Autónoma de nuestro país aún así por razones de proximidad y localización realizaremos, a simple título de ejemplo, un breve análisis de nuestra Comunidad: la Comunidad Autónoma de Andalucía. La gestión de los tributos se encuentra incardinada en la Consejería de Economía y Hacienda la cuál a su vez queda organizada por el Decreto 239/2004, de 18 de mayo, en el cuál se establece la dirección general de los tributos e inspección tributaria como la encargada de las materias objeto de nuestro estudio. En ella se constituyen distintos servicios, como son el de Inspección Central, el de Inspecciones Territoriales, el de Recaudación Ejecutiva, el de Valoración y asistencia Técnica y el de Tributos. En los dos primeros servicios, a pesar de su denominación a nuestro juicio, incorrecta se incardinan las actividades de gestión⁴³⁷. En efecto, a pesar de que la documentación de la Junta utiliza siempre la palabra “Inspección”

⁴³⁷ Así entre las diferentes competencias de servicio de Inspección Central encontramos las siguientes:

- Proponer las directrices generales de la coordinación periférica, en lo referente a la ejecución del procedimiento de gestión tributaria en las áreas de Gestión e Inspección tributaria y comprobación administrativa de valores y vigilar el correcto cumplimiento de las normas, en colaboración con los órganos correspondientes de la misma Dirección General.
- Realizar las mismas funciones previstas en el apartado anterior respecto a las Oficinas Liquidadoras de Partido así como las relaciones entre éstas y las Oficinas Gestoras de las Delegaciones Provinciales.
- Coordinar la informática tributaria en colaboración con la Dirección General de Sistemas de Información Económico-Financiero. y con los demás Servicios dependientes de esta Dirección General, en todos los asuntos relacionados con el procedimiento Tributario.

De la misma manera el servicio de Inspecciones territoriales tiene asignadas distintas competencias entre las que destacamos;

- Establecer las actuaciones prioritarias de comprobación, investigación e información de los distintos Servicios de Inspección en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma conforme a las directrices de la Dirección General.
- Controlar y asumir la responsabilidad del cumplimiento de los planes y objetivos establecidos en las provincias a su cargo, que serán los asignados por el Director General.
- Realizar las actuaciones de estudio, informe, y asesoramiento en cuestiones de su competencia cuando así se estime necesario.

a veces, está recogiendo potestades que podrían ser ejercidas por los órganos de gestión. Sin embargo, parece que nuestra Administración Autonómica utiliza como parámetro un sistema fiscal por el cuál los órganos gestores son liquidadores con algunas competencias de control⁴³⁸.

En relación con las labores que llevarán a cabo sus órganos gestores hemos de tener en cuenta los dos tipos de tributos mencionados, los estatales cedidos y lo de creación propia. Respecto a los primeros existe una especialidad respecto al funcionamiento estatal y es que por lo que se refiere a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mediante los Decretos 316/1987 y 247/1991, ambos de 23 de diciembre, se determinaron las competencias en orden a su gestión y liquidación, atribuyéndolas a los Servicios de Gestión de Ingresos Públicos de la Consejería de Economía y Hacienda en las capitales de provincia y municipios en los que exista Delegación Provincial u oficina tributaria de dicha Consejería y a los Registradores de la Propiedad en los demás distritos hipotecarios. De esta manera, los referidos Decretos, con fundamento en la habilitación contenida en la legislación estatal en la materia, mantienen las funciones que venían desempeñando las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, optando por consolidar un modelo de organización territorial de los servicios que permite acercar la Administración a los ciudadanos y redundar en una mejor prestación de los mismos.

Por tanto, ciertas competencias de gestión viene a realizarse por los Distritos Hipotecarios, así lo recoge en la actualidad el Decreto 106/ 1999, de 4

⁴³⁸ Aunque, eso si, con la frecuente utilización del procedimiento de comprobación de valores pero la comprobación en sentido estricto se entiende asignada como competencia exclusiva de Inspección. Mucho nos tememos además que en la realidad práctica ello es lo que ocurre cuando aparecen temas de una mínima comprobación, los órganos gestores de la Junta prefieren derivar los mismos a los órganos inspectores.

de mayo, de recaudación de tributos, si bien introduce determinados matices; Atribuye esta competencia a los Registros Hipotecarios en aquellos municipios que no exista Delegaciones Provinciales u Oficina Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda⁴³⁹ y además preceptúa la existencia de una oficina coordinadora, por provincia, que será establecida y gestionada por los Registradores de la Propiedad al frente de Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario. Por último se prevé la firma de un convenio para regular de manera más pormenorizada las actuaciones de estas Oficinas Liquidadoras. El Convenio suscrito entre la Consejería de Economía y Hacienda y los Registradores de la Propiedad para establecer las condiciones en que las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad del ámbito territorial de la Junta de Andalucía, ejercerán las funciones atribuidas por Decreto 106/1999, se publica por Resolución de 16 de octubre del 2000 y en él se contienen las funciones de estas oficinas⁴⁴⁰, entre las que destacamos las

⁴³⁹ El propio Decreto contiene un anexo precisando esas oficinas liquidadoras.

⁴⁴⁰ “Las Oficinas Liquidadoras tendrán encomendadas las funciones de gestión y liquidación reseñadas en la cláusula primera, que comprenden las siguientes actuaciones:

1º Recepción de documentos y declaraciones y de sus correspondientes copias.

2º Información al público sobre la gestión completa de los impuestos a que se refiere la cláusula primera.

3º Revisión de todos los documentos y autoliquidaciones presentados, así como la tramitación de los expedientes derivados de la comprobación de valor de los bienes y derechos, incluida la tasación pericial contradictoria y la práctica de las correspondientes liquidaciones complementarias.

4º Resolución de los recursos de reposición interpuestos contra sus propios actos, así como propuesta de resolución de los expedientes de solicitud de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de su envío a la Delegación Provincial para su fiscalización y posterior acuerdo de resolución y ordenación de pago.

5º Remisión, acompañada de su correspondiente informe para su tramitación por la respectiva Delegación Provincial, de las solicitudes de fraccionamiento o aplazamientos de pagos y de las solicitudes de reembolso del coste de avales y otras garantías.

6º Notificación de los actos administrativos que realicen en el ejercicio de sus funciones. Las publicaciones que procedan en Boletines Oficiales se realizarán a través de la Delegación Provincial correspondiente”.

7º Tramitación de los expedientes sancionadores, en los términos que establezca la legislación aplicable y de acuerdo con los criterios que emanen de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

8º Las de recaudación derivadas de los actos de gestión y liquidación.

9º Cualquier otra que se determine en la Comisión de Seguimiento a que hace referencia la cláusula Undécima. Cláusula Tercera del Convenio suscrito entre la Consejería de Economía y Hacienda y los Registradores de la Propiedad para establecer las condiciones en que las Oficinas Liquidadoras

funciones liquidadoras de recepción de autoliquidaciones, en su caso, de revisión de las mismas y sus documentos, y la tramitación de expedientes derivados de la comprobación de valor; igualmente recoge las competencias de la Junta⁴⁴¹ con carácter exclusivo, entre las cuáles se incluye la inspección de los hechos imponibles. Ocurre en este punto lo apuntado con anterioridad imaginamos que las facultades de comprobación abreviada que nos son competencia exclusiva de Inspección sino que lo son también de Gestión sólo podrá ser ejercidas por los órganos competentes de la Consejería.

En relación con los otros impuestos cedidos no afectados por este Convenio la gestión no plantea grandes problemas y la distribución competencial será la que venimos afirmando en estas líneas. Tanto en los impuestos afectados por el convenio, como en los no afectados⁴⁴².

de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad del ámbito territorial de la Junta de Andalucía, ejercerán las funciones atribuidas por Decreto 106/1999, de 4-5-1999.

⁴⁴¹ “Son competencia exclusiva de los distintos órganos de la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía las siguientes funciones:

1º La inspección de los hechos imponibles.

2º La tramitación de los procedimientos especiales regulados en los Títulos VI del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, y III (excepto los artículos 92 y 93) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

3º La aprobación de los expedientes, en los supuestos previstos por la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

4º La coordinación, supervisión e inspección de la gestión realizada por las Oficinas Liquidadoras.

5º La tramitación y resolución de las cuestiones de competencia que se susciten entre las Oficinas Liquidadoras y entre éstas y las Delegaciones Provinciales.

6º Asimismo, corresponde a la Junta de Andalucía todas las funciones relativas a la gestión de los tributos objeto de la encomienda y que no figuran en la cláusula tercera como competencia de las Oficinas Liquidadoras”. Cláusula Cuarta del Convenio suscrito entre la Consejería de Economía y Hacienda y los Registradores de la Propiedad para establecer las condiciones en que las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad del ámbito territorial de la Junta de Andalucía, ejercerán las funciones atribuidas por Decreto 106/1999, de 4-5-1999.

⁴⁴² Como ya ha quedado expuesto estos son el Impuesto sobre el Patrimonio, los tributos sobre el juego, el impuesto especial sobre determinados Medios de transporte, y el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En relación con ellos, parece, sin duda, y así lo demuestra la práctica, como ya hemos mencionado con anterioridad, que los órganos de gestión de la Junta sólo utilizarán los procedimientos de verificación y de comprobación de valores al margen de otros procedimientos de carácter formal sobre aspectos que no requieran verdaderas comprobaciones que puedan exigir los distintos tributos cedidos.

Como hemos indicado con anterioridad, estas competencias debían ser analizadas desde dos puntos de vista, en consecuencia, a pesar de su conocida poca virtualidad práctica, aludimos a la posibilidad que tiene las Comunidades Autónomas de crear tributos propios. Sobre los que se establecen en nuestra Comunidad⁴⁴³ la gestión no plantea problemas y su control es sencillo debido a la propia fisonomía de los mismos. Ello no impide que, en su caso, los órganos de gestión siempre podrán ejercer las funciones que le vienen atribuidas por la LGT.

De la lectura de esta organización creemos que queda puesto de manifiesto la división existente, más o menos radical en función de los tributos, entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Resulta evidente que una colaboración entre ambas produciría efectos más que beneficiosos a la hora de ejercer un control sobre el contribuyente y a la hora de garantizar una línea de actuación común en relación a aspectos similares con independencia de la Administración encargada de llevarlo a cabo. Por ello, la AEAT intenta establecer distintos mecanismos de colaboración que se extiende hasta el intento de traspaso de información que sin duda puede serle muy útil a ambas Administraciones.

La AEAT considera que es necesario que en las relaciones de ella misma con la Comunidades Autónomas prime el principio de corresponsabilidad fiscal y el principio de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas en la Agencia Tributaria. Con este propósito la Ley 21/ 2001 crea el Consejo Superior de Dirección de la Agencia Tributaria que se constituyó el 4 de diciembre de 2002. Junto a él y por el acuerdo de Política Fiscal y Financiera de

⁴⁴³ Recientemente, por Ley 18/2003 de 29 de diciembre sobre medidas fiscales y administrativas, ha creado unos tributos propios en nuestra Comunidad en el ámbito de las tasas y fiscalidad medioambiental. Las figuras impositivas creadas son:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto sobre vertidos de las aguas litorales.
- Impuesto sobre depósito de vertidos radioactivos.
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.

27 de julio de 2001 se crean; La Comisión Mixta de la Coordinación de la Gestión Tributaria, para el ámbito central, los Consejos Territoriales de dirección para la gestión tributaria, en el ámbito periférico y las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales también en el ámbito periférico.

Veamos, brevemente, la composición y funciones de cada uno de ellos:

El Consejo Superior de Dirección de la AEAT: Se trata de un órgano colegiado de participación cuyo fin es ser instrumento de cooperación interadministrativa y el cuál se configura con el mismo nivel de participación estatal y autonómica⁴⁴⁴. Entre sus funciones destacan las de información en relación con el Plan de Objetivos y el Plan de Control; las de asesoramiento y propuesta al presidente de la AEAT (en relación con el funcionamiento de los órganos de la Agencia, o de coordinación con el resto de Administraciones) entre otras. Además pueden proponer las líneas estratégicas y las prioridades de la Comisión Mixta y Consejos territoriales.

La Comisión Mixta de la Coordinación de la Gestión Tributaria, ejerce sus funciones para el ámbito centra⁴⁴⁵l. Entre sus funciones nos interesan principalmente; la función de intercambio de información entre Comunidades Autónomas y Estado, la de establecer entre éstos dos entes criterios de

⁴⁴⁴ Está formado por; El Presidente de la AEAT; será Vicepresidente, el Director de la AEAT; los representantes estatales serán el Secretario General de Política Fiscal, el Subsecretario de Hacienda, los directores de los Departamentos y Servicios de la AEAT., y el Director General de Tributos. Por último lo componen también los representantes autonómicos: 6 representantes de las Comunidades Autónomas designados cada año por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, uno de los cuales es el Vicepresidente Segundo.

⁴⁴⁵ Ocupa el cargo de Presidente: el Secretario de Estado de Hacienda, de Vicepresidente: Director de la AEAT.; Los representantes estatales los componen: 7 representantes de la AEAT; 1 de la Inspección General del Ministerio de Hacienda; 2 de los demás centros de la Secretaría de Estado de Hacienda; Por último los representantes autonómicos serán: 1 representante de cada Comunidad Autónoma de régimen común y de las 2 Ciudades Autónomas.

coordinación gestora, y la de diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos.

Los Consejos Territoriales de dirección para la gestión tributaria, son órganos colegiados de participación cuyo ámbito de actuación se circunscribe a cada Comunidad Autónoma, los componen 4 representantes de la AEAT y 3 representantes de la Comunidad o Ciudad Autónoma, y entre sus funciones podemos señalar, entre otras, las de desarrollar la respectiva coordinación informativa entre su Comunidad y la AEAT, la coordinación y colaboración en la gestión y la de desarrollar funciones de dirección de la gestión de los tributos cedidos gestionados por la AEAT, según las directrices de la Comisión Mixta.

Por último, encontramos las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales, estas actúan en el ámbito periférico y su creación será potestativa dentro de las delegaciones especiales de la AEAT y asumirán también la coordinación de las relaciones Comunidad Autónoma- AEAT.

Ciertamente, se han creado numerosos organismos que pretenden aunar el trabajo de las distintas administraciones. Sin duda, todo ello no podría llevarse a cabo sin la mejora del intercambio de información, como la propia Agencia reconoce “Es preciso intensificar los cauces de relación que permiten el intercambio de información con finalidades tributarias, en su caso, ampliando el contenido del intercambio, para permitir el más eficaz control por todas las Administraciones Fiscales, asegurando que ese intercambio se produzca de forma fluida y sistemática”⁴⁴⁶. En esta línea se pretende por parte de la Agencia ofrecer plataformas informáticas de gestión tributaria que permiten, en un futuro, la homogeneización en el tratamiento de la información.

⁴⁴⁶ Así se afirma en el documento de planificación. “Agencia Tributaria 2005”. Pág. 21.

Realmente, la Agencia y las Comunidades Autónomas, más por un afán recaudador que de aseguramiento de las garantías del contribuyente buscan la unidad en la actuación de las distintas Administraciones, no en vano tanto en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal y en el Plan de Control Tributario, también señalan la necesidad de esta colaboración. En nuestra opinión, más allá de tantas comisiones u órganos que pretendan unificar los criterios es necesario una voluntad fehaciente de llevar esa coordinación a cabo y sobre todo, una organización coordinada, responsable y eficaz en el tratamiento de la información. Efectivamente, ello posibilitaría una prevención del fraude pero por otro lado, hemos de precisar que, a nuestro juicio, lo importante no es tanto realizar actuaciones con la única persecución de este fin, sino que el administrado, el contribuyente no tenga por qué sufrir diferentes posicionamientos de la Administración en función del territorio en el que se encuentre o tenga que padecer perjuicios derivado de una falta de coordinación o de una disparidad de criterios entre la distintas Administraciones.

Al igual que hemos mencionado en relación con los órganos de gestión de las Comunidades Autónomas, lo de los Entes Locales tiene atribuidas las mismas funciones que ambos les confiere la LGT. La diferencia, entre unos y otros vendrá igualmente determinada por los tributos objetos de su competencia. De regular las bases para ello se ocupa el Real decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales⁴⁴⁷. Como sabemos, los Entes Locales no pueden legislar, su capacidad normativa se reduce a crear Reglamentos, ordenanzas fiscales, es por ello que una Ley estatal establece las bases para que, posteriormente, cada Ayuntamiento regule dentro de las mismas, los posibles tributos.

⁴⁴⁷ En adelante LRHL.

El artículo 59 de LRHL recoge las figuras impositivas cuya competencia es ejercida por los Ayuntamientos⁴⁴⁸. Por tanto, los mismos, a través de las ordenanzas fiscales y basándose en la regulación general que de cada uno de ellos establece la LRHL establecerán su gestión. La LGT, como ley estatal, es la que establece los parámetros en la aplicación de los tributos que obviamente vincula a estos órganos⁴⁴⁹.

Ciertamente, como se ha afirmado, “no pueden desconocerse, (...), las particularidades que se presenta en la gestión de los tributos locales en general, y sobre todo en aquellos que se exigen periódicamente mediante recibo; especialidades que generalmente derivan de la propia naturaleza y estructura del tributo, aunque no siempre ni necesariamente y que habrían merecido una mayor atención e la nueva LGT, atendiendo a su vocación codificadora y definición de ley “general” (art.1)”⁴⁵⁰. Sin embargo, creemos que la regulación que hace nuestra Ley General que ya ha sido calificada incluso de reglamentista es

⁴⁴⁸ Estas son:

“a) *Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

b) *Impuesto sobre Actividades Económicas.*

c) *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.*

2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales”.

⁴⁴⁹ Por ello la Disposición Adicional 4ª. 3 LGT recoge que: “Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta Ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales”. Ahora bien siempre quedando vinculadas por las normas generales establecidas para la aplicación de los tributos según el principio de jerarquía normativa En este sentido ha afirmado la doctrina en relación a los procedimientos recogidos para gestión por la LGT “En el ámbito local, (...), existen procedimientos tributarios de difícil encaje en algunos de estos supuestos, y otros que pueden combinar algunos de ellos, e incluso que en parte del procedimiento se mezclen uno de los procedimientos tasados con otros expresamente previstos en la Ley de Haciendas Locales (...), con otro que esté necesitado de regulación mediante Ordenanza Fiscal. En cualquiera de los casos, la LGT es clara, cualquier procedimiento regulado vía reglamentaria deberá adecuarse a las normas contenidas II del título III (artículos 97 a 116LGT)” LÓPEZ LEÓN, J “Los procedimientos tributarios locales y la nueva Ley General Tributaria”. T.L. 55. 2005. Pág. 38.

⁴⁵⁰ JABALERA RODRÍGUEZ, A *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General tributaria*. Madrid, Marcial Pons. 2005. Pág. 32.

suficiente. Ello, y, la remisión a las ordenanzas municipales me parece un adecuado sistema de regulación general de los procedimientos. La gestión tributaria es una materia que puede variar en organización, no así en funciones, dependiendo de los medios personales y materiales de cada Ayuntamiento, y aunque, puede ser cierto que la diseñada por la LGT está más pensada para Impuestos del tipo IRPF al establecerse toda la normativa de los procedimientos y habilitar a los Entes Locales para su desarrollo los problemas de regulación quedarían salvaguardados.

Es labor de los Ayuntamientos recoger en sus ordenanzas diferentes aspectos que no se precisan en la Ley, sirva de ejemplo los que matiza LÓPEZ LEÓN; una regulación más precisa de las consultas tributarias en relación al contenido, la forma y el órgano competente; una regulación de las funciones que no aparecen recogidas explícitamente en el artículo 117 LGT de los órganos de gestión⁴⁵¹; la aprobación de los modelos de declaración; o, la especificación de los Jefes u órganos que podrán iniciar la comprobación limitada⁴⁵². No obstante lo anterior, queremos llamar la atención sobre los entes locales y las regulaciones que generalmente llevan a cabo a través de la Ordenanza Fiscal general. Nos referimos a que la mayoría de las veces son una mera copia de la LGT o de la LRHL, eso si es un “sinsentido”, si utilizamos dichas ordenanzas será para desarrollar esa capacidad que nos brindan las leyes estatales, no para repetir una normativa provocando en el obligado tributario un cierto desconcierto al creer que existe otra normativa en un ayuntamiento que acaba siendo un “plagio” de la general. Los Ayuntamientos deben desarrollar su capacidad y plasmarla en estas

⁴⁵¹ Como sabemos el artículo 117. n) deja abierta la posibilidad a otras funciones no especificadas por la LGT.

⁴⁵² Estas son entre otras las líneas que considera necesarias de regulación por ordenanza el citado autor. Para profundizar sobre el particular; vid. LÓPEZ LEÓN, J “Los procedimientos tributarios...”, op.cit. Pág.49

ordenanzas generales o en las propias de cada tributo, como ha manifestado una parte de la doctrina⁴⁵³.

Al igual que ocurría con las Comunidades Autónomas es necesario contemplar las relaciones de los Entes Locales con la Agencia Tributaria, sobre las que existen varios convenios. Por un lado, encontramos el Convenio de colaboración en materia de suministro de información de carácter tributario a las Entidades Locales, el Convenio de Colaboración en materia de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria de las Entidades Locales, el Convenio en materia de recaudación ejecutiva de los tributos de las Entidades Locales por parte de la Agencia Tributaria y el Convenio en materia de presentación telemática de declaraciones y comunicaciones del IRPF en representación de terceros, todos ellos suscritos por el Ministro de Hacienda y la Presidenta de la Federación española de Municipios y Provincias (FEMP) el 15 de abril de 2003. A pesar de tantos Convenios se ha avanzado poco, coincidimos con LAGO MONTERO en afirmar que no hace falta ni preceptos nuevos ni recomendaciones doctrinales sino una voluntad política que apueste por la colaboración y unas regulaciones claras y sencillas⁴⁵⁴. Desde luego es necesario

⁴⁵³ No en vano se han vertido críticas sobre el particular negando incluso la necesidad de la existencia de las mismas. Se ha firmado: “Las ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección que preveía el artículo 106.2 de la Ley de Bases de Régimen Local, no encuentran lugar ni función apropiados en el complejo sistema normativo tributario en que vivimos. Como normas generales están abocadas a repetir lo ya dispuesto en normas estatales. Si innovaren chocarían con lo dispuesto en estas, creando, y no solucionando, nuevos problemas de prelación por concurrencia por normas estatales imperativas de aplicación directa a las haciendas locales. Además los aspectos procedimentales, como ya hemos anunciado y veremos enseguida presentan singularidades propias en cada tributo luego no es una ordenanza general sino la ordenanza singular reguladora de esta el lugar idóneo para recogerlas”. LAGO MONTERO, J.M. “Los procedimientos tributarios locales tras la LGT 2003”. T.L. 45/2004. Pág. 13

⁴⁵⁴Vid. LAGO MONTERO J.M. “La colaboración entre el Estado y los Entes Locales en la gestión tributaria”. T.L. 35/2003. Pág. 34 y 35.

que exista esa coordinación y, numerosas cuestiones particulares de los Impuestos locales lo demanda⁴⁵⁵.

En las líneas que preceden hemos pretendido poner de manifiesto la diversidad de órganos de gestión que existen en nuestro sistema tributario, como se ha explicado, tal diversidad responde a la atribución de las distintas figuras impositivas a las diversas Administraciones, cuyos órganos de gestión, a pesar de tener las mismas funciones, debido a las características propias de los tributos o de los propios entes, realizan mayor o menor uso de ellas. Igualmente hemos recogido todas las comisiones y propuestas de colaboración que existen en esta materia, aunque, lo cierto es que la coordinación deja bastante que desear⁴⁵⁶.

Bajo nuestro punto de vista la existencia de distinta Administraciones no puede suponer una complicación para los contribuyentes que se ven obligados a presentar los mismos documentos en distintos lugares o que reciben valoraciones dispares según se trate de una u otra Administración⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ No consideramos este el lugar apropiado para poner de manifiesto todas estas necesidades; nos parece muy bueno el estudio y exposición de los mismos que realiza LAGO MONTERO, J. M en “La colaboración...”, op.cit.

⁴⁵⁶ “es una apreciación generalizada entre los operadores jurídicos la de la falta de colaboración y coordinación de las Administraciones Tributarias entre sí y con los Tribunales de Justicia, que roza, en ocasiones, lo histriónico. Las fórmulas previstas en las normas y propuestas por la doctrina con la mejor de las intenciones, son de aplicación práctica pequeña o nula. Todos tenemos conocimiento, no sólo teórico, de la existencia de comisiones coordinadas que nunca se reúnen; de oficinas ejecutiva de colaboración, coordinación y enlace que nunca llegaron a constituirse; de datos conocidos, en poder de una Administración que son relevantísimos para otra Administración, que nunca se transmiten; de planes conjuntos y coordinados de informática fiscal que nunca llegaron a aprobarse y/o ejecutarse; de la carencia prácticamente total de la intercomunicación técnica precias a través de los Centros de Procesos de Datos entre las diversas Administraciones Tributarias; de declaraciones y comunicaciones presentadas en una Administración y que deben surtir efectos también en otra, que no son cursadas o tramitadas (...)”LAGO MONTERO, J. M en “La colaboración...”, op.cit. Pág. 26.

⁴⁵⁷ A título de ejemplo nos resulta increíble que la información que puedan tener las Agencia sobre IRPF en materia de propiedad de determinados inmuebles no la tenga la respectiva Comunidad Autónoma a la hora de controlar el Impuesto de la Patrimonio. Tampoco nos puede parecer oportuno que la residencia pueda determinar uno u otro tratamiento fiscal, pero, en este punto, quizá sea mejor no profundizar ya que iríamos más allá de los objetivos del presente trabajo.

4.- Propuesta conceptual de los órganos de gestión.

Pretendemos en este momento, intentar ofrecer una propuesta conceptual de los órganos de gestión, tras su estudio realizado a lo largo de este capítulo. Dicha intención no se presenta como una tarea sencilla debido a la propia configuración, en cierto modo residual⁴⁵⁸, que le ha querido asignar la LGT. En efecto, como ha quedado claro en el punto anterior, la LGT en su artículo 117, no sólo no ha definido a los órganos de gestión, como se pretendía sino que incluso ha provocado más confusión en relación a los mismos.

Una muestra de ello la encontramos en los dos conceptos de gestión dentro del articulado de la propia LGT que ha llegado a identificar la doctrina. En este sentido se ha afirmado que “Previamente la sección 1ª (“Disposiciones Generales”) ha relacionado en el artículo 117, las funciones en que consiste la gestión, enunciando además de las que se desarrollan a través de los mencionados procedimientos, otras actuaciones, como por ejemplo, las de información y asistencia a los obligados tributarios, conteniéndose además una cláusula residual en el sentido de considerarse gestión todo lo que no sea inspección o recaudación. Es curioso que lo que la Ley denomina “actividades de información y asistencia” y que el artículo 83 de la Ley, como hemos visto, enuncia de forma separada a la gestión, inspección y recaudación, pasa a identificarse en el artículo 117 como función de gestión tributaria. Tendríamos al menos, por lo tanto, dos significados del término gestión: uno amplio comprensivo de las actuaciones de información y asistencia, así como de cualquier otra función no expresamente inspectora o recaudadora y otro, más

⁴⁵⁸ “... el procedimiento de gestión puede calificarse como residual, ya que se consideran parte integrante del mismo todas las actuaciones que no constituyan inspección o recaudación”. MARTÍN FERNÁNDEZ, J / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Una primera lectura de la Ley General Tributaria*. F&J Martín abogados. Pág. 328.

estricto, en el que no se comprenderían aquellas actuaciones y, por la misma razón, las otras que no aparecen expresamente reguladas en la Sección 2ª como actuaciones y procedimientos tributarios; estas actuaciones formarían parte de lo que la Ley denomina aplicación de los tributos, pero no de la gestión en sentido estricto. La razón que subyace en el fondo, a nuestro juicio, es tratar de evitar el empleo de la acepción “liquidación”, que tanta discusión doctrinal había provocado en el pasado, si bien, entendemos que la Ley no acierta, por tanto, a identificar correctamente lo que es la gestión tributaria”⁴⁵⁹.

En nuestra opinión, no creemos que esta haya sido la intención de nuestro legislador y aunque, en efecto, como se ha afirmado, la función de liquidación tenga su importancia en la configuración de los órganos de gestión, no es, precisamente, ni la principal ni la única⁴⁶⁰. Desde nuestro punto de vista, el concepto gestión y los órganos que desempeñan estas funciones han quedado lejos ya de lo que eran las antiguas oficinas liquidadoras. Y ello no sólo porque su configuración y sus funciones sean distintas sino también porque su papel ha variado con el paso de los años. Hoy por hoy no se podría entender un control tributario efectivo sin el trabajo efectuado por los órganos de gestión. Las estadísticas de la propia Agencia muestran de una manera inequívoca la importancia del trabajo de los citados órganos en el cumplimiento de las

⁴⁵⁹ D’OCÓN ESPEJO, A.M. *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág.175. Nota al pie 305.

⁴⁶⁰ No compartimos con la autora esta línea argumental por la cual considera que “Podemos afirmar, pues, que la gestión tributaria en la nueva LGT se identifica básicamente con el procedimiento de liquidación tributaria, es decir, con aquel conjunto de actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria, pero excluyéndose las funciones de la inspección.(...) Por otra parte, como reconoce la propia Comisión y trata de reflejar la Ley, el procedimiento de liquidación tributaria ya no presenta la tradicional estructura que diseñó la LGT de 1963, (...) De ahí que sea más acertado referirse a un nuevo esquema aplicativo de los tributos integrado por dos fases: presentación por el sujeto pasivo de la autoliquidación o declaración-liquidación acompañada del ingreso correspondiente o de la solicitud de devolución y comprobación e inspección por la Administración tributaria en los casos previstos, que se plasma en una liquidación. “D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 176.

obligaciones tributarias⁴⁶¹. La configuración actual de los órganos de gestión poco tiene que ver con la que tenían alrededor de 1963.

Como hemos reiterado a lo largo del presente estudio no creemos que el artículo 117 contemple un concepto de los órganos de gestión y, es por ello que tendremos que acudir a las creaciones doctrinales para encontrar una definición de los mismos. Destacamos, entre otras, la siguiente: "Con carácter meramente didáctico se puede definir la gestión tributaria como la función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos, integrada, entre otras, por la recepción y tramitación de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria, la iniciación y desarrollo de las actuaciones referidas a obligaciones formales de carácter general, la realización de las devoluciones previstas en las normas legales, el reconocimiento de la procedencia de los beneficios de carácter rogado, la comprobación de valores y la

⁴⁶¹ Sirva de ejemplo los datos recogidos en la memoria 2004 (última que se encuentra publicada) por la Agencia en el cual se incluyen las estadísticas de control efectuados por los órganos de gestión en relación al período 2002. En este sentido, se incluye un cuadro en el que se precisan unos datos interesantes en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyos importes se refieren a millones de euros y en el cual se deja claro la tendencia al incremento en el número de liquidaciones e importes.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2002 (PRIMERA Y SEGUNDA FASE)					
	NÚMERO	% var año anterior	IMPORTE	% var año anterior	
Liquidaciones provisionales sobre declaraciones presentadas	635.467	15,11	396,944	6,12	
2ª fase (incluye declarantes y no declarantes)	18.724	-46,08	12,891	-0,60	
TOTAL	654.191	11,49	409,835	0,01	

Por su parte el informe de la Agencia 2005 recoge también en sus anexos los resultados del control de 2002 y llama la atención como los resultados de la gestión tributaria expresados en millones de euros son de 2.333, 25 mientras que los de la inspección, incluyendo las actuaciones especiales que suponen 326, 37, son de 5.642, 01. Ciertamente, los órganos de gestión provocan un a recaudación muy significativa teniendo en cuenta sus limitaciones y competencias que además en 2002 eran de un alcance menor. Datos como estos demuestran que de los órganos de gestión configurados por la LGT de 1963 queda poco más que el nombre.

realización de actuaciones de verificación y comprobación limitada”⁴⁶². Desde un punto de vista más completo y menos simplista creemos que: “Como función aplicativa de los tributos, la *gestión tributaria* consiste en el ejercicio de un conjunto diversificado y heterogéneo de actuaciones administrativas dirigidas en primer término a *posibilitar* el funcionamiento normal y la aplicación misma del sistema tributario, lo que supone, entre otras cosas, *hacer posible el normal cumplimiento* de las obligaciones y deberes, así como el ejercicio de los derechos y facultades que la normativa (general y sectorial) reguladora del sistema asigna a los obligados tributarios, y *gestionar la diversidad de actos y documentos* que genera la aplicación del sistema; y , en segundo lugar, *controlar* (en extensión, más que en intensidad) el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, desarrollando actuaciones de verificación de datos o de comprobación limitada (aunque extensiva) y practicando las *liquidaciones*(regularizaciones) tributarias derivadas de aquéllas; y, en tercer lugar, en fin y con carácter residual realizar las *demás actuaciones* de aplicación de los tributos *no integradas en las funciones de inspección y recaudación* [art. 117.1.n) LGT]”⁴⁶³.

Creemos que esta concepción es válida para los órganos de gestión desde. En efecto, se trata de unos órganos pertenecientes a la Administración tributaria dotados de competencias de asistencia, de control, de comprobación, de liquidación, de verificación, y en definitiva, de todas aquellas que les sean asignadas por ley dentro de los márgenes recogidos en la LGT, cuyo principal objetivo es la correcta aplicación de los tributos a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por el contribuyente y del control de las obligaciones materiales y formales de su competencia.

⁴⁶² MARTÍN FERNÁNDEZ, J *La Nueva Ley General Tributaria. Marco de aplicación de los tributos*. IEF. 2001. Pág. 9.

⁴⁶³ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 332- 333.

Ahora bien, el problema se plantea debido a que esta asignación de funciones que realiza la LGT no es única sino compartida con otros órganos. Como se ha afirmado: “Es evidente que el mejor procedimiento para acabar con este estado de cosas sería una distribución de competencias de comprobación lo más cuidadosa y detallada posible entre los órganos de gestión y los de inspección, tarea que no se ha abordado ni de lejos en la nueva LGT”⁴⁶⁴. En efecto, el problema está en decidir si queremos o no realizar una separación de órganos, o si la distribución de tareas debiera atender también a una distribución por tipos de contribuyentes o por impuestos. El problema ya lo planteó, en su momento, DE LA PEÑA VELASCO tras la reforma de 1995 y a pesar de que ya se ha producido una reforma general, lo comentado por él sigue teniendo, en su mayor parte, una aplicación directa, así afirmaba que “El legislador debe plantearse, no sólo reformas parciales que vengan a solucionar problemas del pasado, sino decisiones globales sobre el modelo de gestión de los tributos que se desea para el futuro: (...)¿tiene algún sentido mantener, desde un punto de vista orgánico, la diferencia entre gestión e inspección cuando tanto unos como otros órganos tienen atribuidas tanto funciones liquidadoras como funciones de comprobación?¿Es posible o necesario regular un procedimiento de comprobación abreviada distinto del procedimiento de inspección?¿Hasta que punto la comprobación formal, la comprobación abreviada y la comprobación global del hecho imponible se hacen acreedoras de contenidos y procedimientos distintos?¿Cómo debe plasmarse el resultado de las distintas actuaciones de

⁴⁶⁴Y continúa el autor afirmando; “No se me oculta que realizar tal distribución puede resultar complicado, con el efecto secundario de que posiblemente se introduciría con ello una indeseable rigidez en los procedimientos de la comprobación e investigación tributarias. Con todo, es posible que se paliara esta situación teniendo en cuenta siempre que la comprobación e investigación llevada a cabo por un órgano administrativo con competencia suficiente debiera ser considerada definitiva. El art. 140 de la nueva LGT camina en esta dirección, pero no acaba por dar el paso final”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma ...*, op.cit. Pág. 201-202.

comprobación?¿Las liquidaciones derivadas de cada uno de ellas deben producir los mismos efectos?”⁴⁶⁵.

La LGT ha pretendido avanzar en la configuración de las diferencias entre unos y otros órganos y no parece querer optar por la no diferenciación orgánica de ambos. Y, aunque , haya significado un avance, la realidad muestra que actitudes como recoger la comprobación abreviada para ambos órganos, cuando debiera ser propia de gestión, puesto que Inspección no tiene limitaciones de comprobación o investigación, carece de sentido si pretendemos trabajar bajo el principio de eficacia. La misma apreciación podríamos realizar en referencia a la verificación de datos. Y, en relación con la comprobación de valores quizá fuera necesario que también sea realizado por Inspección para aquellos supuestos en que las los órganos gestores carezcan de competencias pero ello debía haberse especificado así. Creemos que la LGT en este punto, aunque mejore la regulación, deja abiertos problemas que ya nacieron con la LGT de 1963 y que exigían una toma de partido por parte del legislador⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.83

⁴⁶⁶ En la segunda parte de la presente obra se trata cada procedimiento en particular y por tanto se especifican las afirmaciones esbozada en este párrafo.

**SEGUNDA PARTE: LOS PROCEDIMIENTOS DE
APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR LOS
ÓRGANOS DE GESTIÓN**

CAPÍTULO V.- PRESENTACIÓN.

La segunda parte de este trabajo la dedicamos a los procedimientos que llevaran a cabo los órganos de gestión, es decir, los procedimientos que en la actual L.G.T se recogen en el Título III dedicado a la aplicación de los tributos. Valoramos positivamente la denominación adoptada por la LGT, la cuál “comprende todas las actividades administrativas dirigidas a su gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o cumplimiento de sus obligaciones”⁴⁶⁷. Atrás quedan ya la problemática acerca del concepto de gestión⁴⁶⁸ y delimitación del marco de aplicación de unos determinados procedimientos. Si existía una cuestión necesitada de reforma en la LGT de 1963, ésta era la regulación, o más bien la no regulación, de los órganos de gestión. Se hizo absolutamente necesario que la ley aclarase los conceptos y, de una vez por todas, no utilizase un mismo término, como era el de gestión, para identificar dos realidades distintas como eran, básicamente, la aplicación de los tributos, y los órganos encargados de unas determinadas funciones⁴⁶⁹.

Como el propio Informe 2003 indica bajo el término *aplicación de los tributos* se “enmarca tanto actuaciones que se encuentran atribuidas, de manera exclusiva, a la Administración, como aquellas otras que corresponden a los obligados tributarios. Hace referencia a las actividades administrativas dirigidas a

⁴⁶⁷ Como se ha afirmado, “la “aplicación de los tributos”. BLASCO DELGADO, C. *La aplicación de los tributos en la Ley 58/2003 General Tributaria*. Rev. Información Fiscal. 61/2004. Pág.273.

⁴⁶⁸ Sobre la cual nos hemos manifestado en la primera parte de esta obra.

⁴⁶⁹ Como se ha puesto de manifiesto en el Capítulo II de este trabajo, sobre el concepto de gestión existieron diversas teorías doctrinales; la que identificaban a dicho término como amplio, estricto y restringido, e incluso, limitadísimo.

la gestión, inspección y recaudación de los tributos, las encaminadas a aportar información y asistencia a los obligados tributarios, o que éstos realicen en ejercicio de sus derechos o cumplimiento de sus obligaciones”⁴⁷⁰. En efecto, el artículo 83.3 preceptúa que: “La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título”. Con ello nos quiere decir el legislador que los procedimientos son los contenidos en el título y respecto a esos órganos, por tanto quedan excluidos los de revisión y las reclamaciones económico administrativas. Es cierto, que quizá el contenido de este epígrafe tenga un carácter reglamentista, pero, nos parece que la una postura tomada por el legislador es acertada, al establecer qué procedimientos son de aplicación de los tributos. Ello, ahorra disquisiciones doctrinales acerca de su contenido, alcance o aplicación como ya pasara con la anterior ley. Ciertamente, una ley con vocación de general como ésta debe recoger ciertos preceptos didácticos que dejen sentadas unas bases fundamentales de su propia aplicación. Ello no quiere decir, que en otras partes del articulado, como anunciábamos y veremos a continuación, consideremos que esos preceptos de carácter didáctico sean correctos o necesarios.

La Ley General Tributaria pretende responder a un sistema tributario que ha evolucionado y cambiado en muchos de sus mecanismos de funcionamiento, como se ha pretendido analizar con exhaustividad en la primera parte del trabajo⁴⁷¹. El sistema de aplicación de los tributos ha experimentado un gran

⁴⁷⁰ Informe sobre el Anteproyecto de Ley General tributaria. 23 de enero de 2003. Pág. 35.

⁴⁷¹ MARTÍN QUERALT destaca como consecuencias más sobresalientes de este Título III, las siguientes:

“1ª La legislación *general* del sistema tributario *distribuye* entre la Administración y los particulares (obligados tributarios) las funciones relacionadas con la *correcta y efectiva* aplicación del tributo; (...)

2ª Salvo en los supuestos de gestión mediante declaración y posterior liquidación administrativa (arts. 128 a 130 LGT), la realidad del vigente sistema tributario muestra que son los particulares obligados tributarios quienes *aplican* (en primer término y, casi siempre, definitivamente), los

cambio, los particulares adquieren un papel de suma importancia en el mismo, ya que debido a sus actuaciones y a los deberes que se le imponen son los que configuran las bases para el funcionamiento actual del sistema. Como consecuencia la Administración, o más bien los órganos de gestión, pasan de ser oficinas liquidadoras, a intervenir sólo en determinados supuesto y *a posteriori* como responsables del control y del cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos con el Fisco⁴⁷². Ello, se venía produciendo con anterioridad, como se ha puesto de manifiesto, pero no es hasta la fecha de esta LGT que se recoge por una normativa de rango legal con alcance general.

La aplicación de los tributos es llevada a cabo a través de diferentes procedimientos configurados en la ley y en el que hasta la actualidad, es el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos, y éstos a su vez se reparten entre gestión, inspección y recaudación, no sin en ocasiones, recoger

tributos, mientras que es la Administración tributaria (controladora) la que *vigila y comprueba* la corrección (legalidad) y efectividad de su aplicación.

Una *idea cardinal* resume la significación del actual procedimiento de aplicación de los tributos... *en la actualidad no se precisa intervención administrativa previa para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en definitiva, para la efectiva aplicación del tributo.*

3ª Naturalmente que «las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios *podrán* ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda» (art. 120.2 LGT). Pero de ello derivan las dos consecuencias siguientes (...):

Primera: Que la intervención de la Administración, antes *previa* (al ingreso) e *insuprimible* para la aplicación del tributo, ahora resulta *eventual* (podrá o no producirse), y por lo mismo (formalmente) *prescindible*. Lo que significa que puede consumarse la aplicación del tributo con la sola intervención del particular.(...)

Segunda: Que la Administración tributaria, antes esencialmente *liquidadora*, se convierte en una Administración *vigilante y controladora*". MARTÍN QUERALT .J/LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, m/ CASADO OLLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 292.

⁴⁷² Aún así en determinados impuestos como en el IRPF, donde se ha implantado el sistema de "borrador" los órganos de gestión vuelven a ser , en cierto sentido, liquidadores, si bien con una naturaleza distinta. Al configurar el borrador, en muchos de lo casos lo que está haciendo la Administración es proponer al obligado tributario una liquidación en base a los datos que obran en su poder, la cuál podrá ser confirmada por éste o no. Ahora bien, a diferencia, con el sistema vigente, con anterioridad, esa "pseudo-propuesta de liquidación" no tiene un efecto vinculante para la Administración, y se le atribuye naturaleza meramente informativa, provocando que no podamos entender, por tanto, que se trata de funciones liquidadoras, propiamente dichas.

duplicidades absolutamente innecesarias⁴⁷³. Nuestro estudio se centra en los procedimientos llevados a cabo por los órganos de gestión. Para comenzar su estudio es necesario realizar un análisis de lo que hemos denominado *los principios inspiradores de la actividad de los órganos de gestión* que, como se verá, no se identifica plenamente con el capítulo I del Título III de la LGT. Éste llamado “Principios Generales” no recoge, como veremos, sino una variopinta y heterogénea serie de disposiciones que más que principios, son normas comunes. Este primer estudio es absolutamente necesario en un análisis de la actuación de la Administración, puesto que marcan las pautas a seguir y de necesario respeto por los procedimientos tributarios. Dichos Principios son el origen, y la razón inicial y básica sobre la cuál han de discurrir estos procedimientos de aplicación de los tributos. Con posterioridad, hemos decidido resaltar el estudio sobre determinados aspectos que, siendo comunes a la mayoría de los procedimientos, creemos que necesitan un tratamiento específico y singular. A ello dedicaremos el capítulo III titulado *Disposiciones Comunes de los procedimientos*. En él se analizará la especialidad de los procedimientos tributarios, la documentación e institutos jurídicos de gestión de los mismos, las fases comunes a todos ellos, las formas de notificación, y la interrelación entre los diversos procedimientos configurados para estos órganos.

Centrado en la normativa específica a todos los procedimientos, el siguiente capítulo lo dedicamos a los procedimientos de gestión propiamente dichos, recogidos en el artículo 123.1 LGT individualmente⁴⁷⁴: El de devolución,

⁴⁷³ Como ya manifestamos al tratar las funciones de los órganos de gestión y su delimitación competencial nos parece innecesario y contra el principio de eficacia que la LGT recoja iguales procedimientos para distintos órganos, especialmente, nos parece ilógico el caso de la verificación de datos y de la comprobación abreviada.

⁴⁷⁴ La regulación de cada uno de los procedimientos de gestión en la LGT ha sido criticada por la doctrina, así FERNÁNDEZ JUNQUERA manifestaba que “En todo caso, hubiera sido preferible fijar solamente las normas reguladoras del procedimiento general de gestión y dejar para un futuro Reglamento los procedimientos específicos, en lugar de recogerlos en la Ley, siempre a salvo de los que disponga la Ley propia de cada tributo. El panorama más amplio, la visión más alejada, nos

el iniciado mediante declaración, el de verificación de datos, el de comprobación limitada, y, por último, el de comprobación de valores, al que no consideramos un verdadero procedimiento, como se pondrá de manifiesto, pero que hemos decidido incluir por razones de *lege ferenda*. Sobre cada uno de ellos se realiza un estudio de su concepto, características y régimen jurídico, y para aquellos casos en que consideramos necesario, destacamos determinadas especialidades de los mismos. Como prólogo al análisis individual de cada uno de ellos se realiza una presentación de ellos, así como el estudio de una cuestión, a nuestro juicio, de importancia y no solucionada por la LGT; la posible interrelación entre ellos o como también puede denominarse, concatenación de los procedimientos.

El último capítulo lo hemos titulado “otros procedimientos”. Bajo el convencimiento de la posible existencia de otros procedimientos, regulados en la LGT, que puedan ser realizados por los órganos de gestión, a pesar de que no estén incluidos en el capítulo dedicado a su regulación, se estudia en esta parte de nuestro trabajo la competencia o no de dichos órganos para llevar a cabo por los mismos. Junto a ellos, nos referiremos a la potestad sancionadora de los

ofrece una Ley, al menos una regulación general de los procedimientos, asistemática, demasiado extensa, reiterativa y plagada de remisiones internas y externas, que la convierten en una Ley de lectura difícil y farragosa. Las leyes que nacen con idea de continuidad en el tiempo y voluntad codificadora como ésta, deberían ser concisas, precisas y claras, atributos que sí tenía la Ley derogada”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva...*, op.cit. Pág. 474.

En efecto, consideramos de gran dificultad encontrar el punto medio donde la regulación sería la más adecuada. Un simple vistazo del proyecto de aplicación de los tributos muestra la cantidad de procedimientos existentes, algunos de ellos ya recogidos en la propia LGT, y, ciertamente, si el reglamento se iba a encargar de ello, parece ilógico, o más bien, poco práctico que también lo recoja la propia LGT. Creemos que el legislador además de recoger el más importante, que a nuestro juicio es el de comprobación abreviada en tanto atribuye potestades de comprobación de los órganos de gestión y el de comprobación de valores por sus especiales características; también ha querido recoger los novedosos como es el de verificación de datos, nuevo en denominación, no en contenido. El clásico, que es el iniciado por declaración y el devolución por su importancia cuantitativa que no cualitativa. Efectivamente, es complicado averiguar cuál sería el punto medio, pero compartimos con FERNÁNDEZ JUNQUERA que quizá con una regulación de los procedimientos general y unas presiones básicas acerca de la comprobación abreviada y de valores hubiera sido suficiente. Luego, el Reglamento, como efectivamente hace el proyecto, se dedicaría a recoger el catálogo de procedimientos, y sus especialidades, si las hubiere.

órganos de gestión. Se debe tener en cuenta que en el momento que se pueden producir ilícitos en la aplicación de los tributos se otorga potestad a los órganos encargados de la misma para sancionar esas conductas.

Por último, en este capítulo consideramos necesaria la referencia al posible desarrollo reglamentario de otros procedimientos llevados a cabo por los órganos de gestión, según dispone el artículo 123.2 de la propia LGT. Como hemos mencionado, en el momento de cierre de este trabajo existe publicado un proyecto de reglamento para el desarrollo de la aplicación de los tributos⁴⁷⁵, y, aunque conscientes de que no es normativa y que dicha proyecto puede sufrir modificaciones, incluso, sustanciales, consideramos necesario su estudio, con todas las cautelas que implica un texto de tales características y, por ello, nos referimos a los distintos procedimientos previstos para gestión en su proyección de articulado. Ahora bien, sin perjuicio del estudio más detallado que se realiza, hemos de matizar, que muchos de ellos no son procedimientos de creación *ex novo*, ya que se encuentran regulados, de una u otra forma, por la propia normativa de la Administración o de determinadas figuras tributarias, y, tampoco, son procedimientos que revisten, en líneas generales, una especial complejidad.

En suma lo que se pretende es, analizar con detalle toda la regulación recogida por la LGT sobre esta materia que, sin duda, ha sido una de las mayores novedades del recién estrenado texto. Todo ello bajo el prisma también de un proyecto de reglamento que se encuentra publicado y con la posible aplicación supletoria, en aquellos aspectos que queden sin regular o no lo hagan con claridad, de la Ley del Régimen jurídico de las Administraciones y del Procedimiento Administrativo Común.

⁴⁷⁵ Como ya precisamos en la primera parte el mismo se titula “Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos”, aunque, nos referimos al mismo como proyecto de reglamento de aplicación de los tributos, o, simplemente proyecto de reglamento.

CAPÍTULO VI.- LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA ACTIVIDAD DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.

La aplicación de los tributos llevada a cabo por los órganos de gestión, a través de los distintos procedimientos establecidos al efecto se rige por unos principios, que han de inspirar todas las actuaciones de la Administración tributaria. Como se ha afirmado: “los procedimientos tributarios (tanto los de gestión, inspección y recaudación regulados en el Título III como los relativos al ejercicio de la potestad sancionadora y a la revisión) son todos ellos especies de un procedimiento genérico más amplio: el procedimiento administrativo. Se trata, sin embargo, de procedimientos que tienen una regulación específica en la normativa tributaria”⁴⁷⁶. Ahora bien, como es perfectamente conocido y trataremos en el capítulo siguiente, gozan de una especialidad reconocida por la Disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común⁴⁷⁷, que hace que esta ley rija sólo supletoriamente. Aún así queda claro que la intención del legislador del 2003 es acercarse lo máximo posible a la regulación general de los procedimientos administrativos⁴⁷⁸, que, como intentaremos demostrar en este momento de nuestro trabajo, en demasiadas ocasiones se queda en mera intención. En efecto, en no en pocas ocasiones, se aleja la regulación específica de la regulación general, no encontrando un criterio fijo, ya que, a veces, recoge aspectos innecesarios que ya se encontraban en la LRJAP-PAC y en otras desarrolla la especialidad de los procedimientos tributarios, aunque en

⁴⁷⁶ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 227.

⁴⁷⁷ En adelante LRJAP-PAC.

⁴⁷⁸ Vid. Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, General Tributaria.

determinados aspectos su forma de entender dicha especialidad ha sido calificada como simplista⁴⁷⁹.

La aplicación de los tributos aparece regulada en el Título III de la LGT, cuyo capítulo I se nomina “*Principios Generales*”. Sin embargo, como ha denunciado la doctrina “El capítulo I del Título III de la NLGT se denomina «principios generales», si bien quizá hubiera sido más apropiado el nombre de «aspectos generales», ya que en este título no podemos decir que se contenga un catálogo de principios del procedimiento administrativo tributario. Salvo en los artículos 83 y 84, que forman la sección primera, en los que sí podemos decir que

⁴⁷⁹ “... añadir la palabra «tributaria» donde la Ley administrativa dice Administración me parece entender el concepto de «especialidad de los procedimientos tributarios» de manera muy simple”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...* op.cit. Pág. 407.

También en esta línea firma GARCÍA BERRO “Por otra parte, la inclusión en la LGT de una serie de normas generales para todos los procedimientos de aplicación de los tributos no siempre se encuentra debidamente justificada a nuestro juicio, (...), pues dichas normas tienen por objeto a veces aspectos ya regulados en idéntica forma por la LRJAP y PAC –por lo que bastaría en relación con ellos una remisión a ésta-, e introducen en otras ocasiones especialidades cuya especialidad en materia tributaria resulta cuestionable”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la Nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 52-53. También GARCÍA BERRO opina que “... la nueva LGT no aporta ningún cambio apreciable en el esquema de relaciones entre el ordenamiento general del procedimiento administrativo y la normativa de procedimientos tributarios. El legislador sigue estableciendo una línea de separación bien definida entre ambos sectores normativos. De esta forma, pese a la regulación de muchos aspectos de los procedimientos tributarios con arreglo al modelo de la LRJAP Y PAC, pervive un bloque normativo autónomo en materia tributaria donde la penetración de las normas generales se encuentra considerablemente limitada. Ello no obstante, son muchas las normas integrantes del Derecho administrativo general que, siquiera sea por vía supletoria, despliegan su eficacia en el ámbito de los procedimientos tributarios. Esta circunstancia es particularmente acusada en relación con los institutos y reglas integrantes del procedimiento administrativo en sentido estricto...”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos...*, op.cit. Pág. 46.

En esta misma línea manifestaba TEJERIZO LÓPEZ con anterioridad a la LGT de 2003 pero cuando ya se presentaba el anteproyecto, lo siguiente: “Es evidente que estoy convencido de la independencia científica del Derecho Tributario. La finalidad de la actividad financiera pública y los principios que la informan justifican tal autonomía. Pero ésta no necesita ser reafirmada continuamente, y en modo alguno justifica que todos los extremos de tal actividad deban ser regulados de forma autónoma e individualizada, sobre todo si lo tienen que ser de modo idéntico a como lo son en otras esferas del quehacer público. Así pues, creo que este debate es en buena medida estéril. Por simplificar, solo debe ser regulado de forma especial lo que se consecuencia de las especialidades del Derecho Tributario”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág.72.

se contiene algún principio, en las restantes secciones, (...), se regulan una serie de cuestiones sobre el deber de información y asistencia, la colaboración social en la aplicación de los tributos, y la utilización de las tecnologías informáticas y telemáticas, a las que difícilmente se las puede calificar como «principios»⁴⁸⁰. En efecto, este capítulo se compone de cuatro secciones que vienen a regular; los procedimientos tributarios⁴⁸¹; la información y asistencia a los obligados tributarios; la colaboración social; y, por último, las tecnologías informáticas y telemáticas⁴⁸².

Como venimos afirmando este capítulo I del Título III no recoge los principios generales de la aplicación de los tributos, como ha destacado FERNÁNDEZ JUNQUERA: “Aunque,(...), la Ley distingue los tres procedimientos de gestión, inspección y recaudación, dispone, sin embargo, una serie de principios generales y normas que serán de aplicación común a todos ellos. Estos principios y normas que se declaran comunes a todos los procedimientos tributarios, recogen una serie heterogénea de disposiciones a las que, pese a la declaración general del Título III de «Aplicación de los tributos»

⁴⁸⁰ LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 95. En el mismo sentido se ha apreciado que: “Se observa, como desgraciadamente resulta habitual en muchas leyes actuales, una confusión entre los conceptos de principios y normas jurídicas. (...) El principio jurídico, que no necesita ser explicitado en una norma positiva, puede ser el de hacer más fácil, sencilla y accesible la aplicación de los singulares tributos de nuestro sistema. Pero el deber de información, las publicaciones, las consultas, a pesar de lo que dice la nueva LGT, son normas jurídicas que, inspiradas en tal principio, se imponen, con unas reglas precisas, a la Administración Tributaria y a los ciudadanos”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 204.

⁴⁸¹ Esta sección es la que más se acerca a lo que pudieran ser principios tributarios al recoger el ámbito de los mismos y la competencia territorial

⁴⁸² El proyecto de regulación reglamentaria tampoco añade ninguna novedad ya que en el Título III “Principios y Disposiciones generales de la aplicación de los tributos” precisa los órganos y competencias (capítulo I) y en el siguiente capítulo dedicado a los “principios generales de la aplicación de los tributos” se centra como la LGT, en la información y asistencia (sección 1º), en la colaboración social (sección 2ª), y en la utilización de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos (sección 3ª). Es decir, sigue la misma línea de la ley añadiendo detalles a la regulación.

no parecen responder a una sistemática adecuada.(...)No es que se recojan aquí disposiciones nuevas en nuestro ordenamiento ni, por consiguiente, desconocidas, el problema radica en la forma arbitraria en que se hace⁴⁸³ . Parece que el legislador ha querido aglutinar en este capítulo numerosas cuestiones de diversa índole que no sabía como ubicar, y, es cierto, que a veces, la labor de orden y sistemática no es sencilla pero podía haberse planteado otro título distinto, como el propuesto por LAFUENTE, y mencionado con anterioridad “aspectos generales” o como denomina otro sector de la doctrina, incluso, más correctamente a nuestro juicio, “Instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos”⁴⁸⁴. O, simplemente “elementos de la aplicación de los tributos”. Sin embargo, se opta por recoger bajo una rúbrica inadecuada un conjunto de aspectos que, aun cuando afectan a los tributos, ni son principios generales de todo procedimiento de aplicación de los tributos ni forman parte *strictu sensu* del procedimiento tributario. Siendo así, más lógico hubiera sido, bien la supresión del mismo o su redacción acorde con la rúbrica recogiendo algunos de los principios que pueden extraerse *de lege data* del ordenamiento tributario.

Lo que resulta claro es que los principios son unas normas que rigen las actuaciones, en este caso, de los poderes públicos y que lo mismos pueden venir establecidos en una ley. Nuestra LGT, en ningún caso nos da un catálogo de principios. Distinto es que de algunos de los artículos del citado capítulo, y sobre todo, de la sección primera, puedan extraerse algunos de ellos, pero ni mucho menos se establecen todos ni la rubrica responde a lo que realmente recoge el articulado.

⁴⁸³ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 382.

⁴⁸⁴ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit.

Lo anterior es particularmente criticable, ya que una ley con no sólo finalidad didáctica como ésta no debe inducir a la confusión y tiene que utilizar la terminología con rigor jurídico. Precisamente, en relación a la LGT de 1963 éramos muy críticos al examinar que en numerosas ocasiones se hablaba de Administración cuando se estaba refiriendo a los órganos de gestión integrados en la misma⁴⁸⁵. De la misma manera la LGT de 2003 está calificando de principios al contenido de una serie de artículos que en nada se acerca al concepto de tales. Si llamamos a las cosas por su nombre, muchos de los problemas que se nos plantean tendrían una solución más fácil y rápida.

Con ello, no queremos decir que la LGT no establezca unos principios que rijan la aplicación de los tributos, sino que no existe un capítulo que recoja un catálogo como tal. Será nuestra labor extraer de la propia ley los principios inspiradores de la actuación de los órganos de gestión, a los que dedicamos nuestro estudio. Para ello acudiremos no sólo a la LGT sino también, por su carácter supletorio, a la LRJAP-PAC. Todo, como no puede ser de otra manera, bajo la supremacía de los principios establecidos en la Constitución Española⁴⁸⁶, a saber; Principio de legalidad, de jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos⁴⁸⁷. Tampoco pueden olvidarse los principios que informan los objetivos de la Administración y que aparecen recogidos en el artículo 103 de la CE: eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y

⁴⁸⁵ Vid. Primera parte de la presente obra.

⁴⁸⁶ En adelante C.E.

⁴⁸⁷ Artículo 9.3. CE “ *La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”.

coordinación con sometimiento pleno a la ley y al derecho. Todo el catálogo de principios que recogen los artículos 9 y 103 de la C.E. ha de servir de “pórtico” al procedimiento administrativo y de base informadora del mismo.

Una parte de la doctrina ha realizado un esfuerzo por sistematizar aquellos principios que rigen en el ámbito de aplicación de los tributos y ha presentado la siguiente clasificación; así ESEVERRI, basándose en la regulación que realiza el artículo 3 de la LGT⁴⁸⁸, una vez que analiza los que denomina “principios constitucionales que deben inspirar la ordenación de un sistema tributario justo, principios que por el fin perseguido tienen como destinatario inmediato el legislador”, es decir, los principios establecidos en el artículo 31 de la C.E.⁴⁸⁹, estudia otro grupo de principios que denomina “para la aplicación de los tributos” y éstos los divide en diferentes categorías. Como veremos, y como el propio autor relata algunos a los que se refiere son más bien criterios que principios. Distingue los principios “dirigidos preferentemente a los órganos de la Administración tributaria(...) (proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos, respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes); otros, son

⁴⁸⁸ Artículo 3 LGT “*Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.*

1. *La ordenación del sistema tributario se basa 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.*

2. *La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.*

⁴⁸⁹ El artículo 31. 1 de la Constitución establece que :

“1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.*

Por tanto recoge, como principios de nuestro sistema tributario, el de capacidad económica, el de igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, equitativa distribución de la carga tributaria, y el principio de legalidad. Sin embargo, no es el objeto de este epígrafe analizar todos aquellos que rigen el ordenamiento jurídico tributario sino aquellos que afectan de forma particular a lo que es la aplicación de los tributos y, en concreto, la llevada a cabo por los órganos de gestión.

consecuencia del carácter legal de las prestaciones tributarias (la indisponibilidad del crédito tributario y sus posiciones subjetivas, el carácter reglado de la actuación administrativa); algunos más, conciernen a la forma que se deben interpretar los términos contenidos en las normas tributarias y al modo de efectuar proceso de integración normativa en el Ordenamiento tributario (...); existiendo otra serie de estos principios o criterios que se traducen en el establecimiento de medidas antieleusión en materia tributaria (...); finalmente, existen otra serie de criterios que determinan dónde y cuando vincula el mandato contenido en las normas tributarias(...)”⁴⁹⁰.

Pues bien, compartiendo la clasificación realizada por ESEVERRI, y como él mismo reconoce, admitiendo que no sólo son principios sino también de criterios, en el ámbito objeto de nuestro estudio, consideramos de importancia los recogidos en primer lugar⁴⁹¹, es decir, aquellos dirigidos a la Administración tributaria, en la medida que los órganos de gestión forman parte de ella.

Por tanto, hemos de afirmar que la actuación de los órganos de gestión viene presidida por los principios de proporcionalidad, eficacia, limitación de los costes indirectos, respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. Todos estos se encuentran contemplados en el artículo 3 de la LGT, donde se recogen genéricamente y luego se materializarán a lo largo del desarrollo de la propia ley. Junto a ellos encontramos los de los artículos 83 y 84⁴⁹², de cuyo contenido

⁴⁹⁰ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Págs. 49-50.

⁴⁹¹ En el mismo sentido se ha manifestado la doctrina: “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad (artículo 3.2), proporcionalidad, eficacia y limitación de los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios regulándose por las normas del Título III y las que reglamentariamente se dicten en su desarrollo, supletoriamente por las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos (art.97)”. PRIETO CURTO, I “Los procedimientos de gestión en la Ley General Tributaria”. Rev. Información Fiscal num. 62/2004. Pág. 39.

⁴⁹² De los que hemos comentado que eran los que mínimamente respondían a la nominación del capítulo.

podemos extraer otros cuatro; el principio de imparcialidad manifestado en la diferenciación entre el órgano u órganos que dictan los actos administrativos y los que revisan los mismos (artículo 83.2); el principio de separación procedimental en la aplicación de los tributos; gestión, inspección y recaudación (artículo 83.3), el principio o, más bien, potestad de autoorganización de la Administración tributaria (artículo 83.4), y, por último, el principio, o quizá sea más correcto denominar criterio, de competencia (artículo 84). Unido a estos dos grupos, hemos de incluir unos principios generales, que, si bien ya hemos mencionado, pues vienen recogidos en nuestra Norma Suprema, nos parecen de gran importancia debido a su aplicación directa en estos procedimientos. Nos referimos al principio de seguridad jurídica, y el principio de interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos que se relaciona directamente con la prohibición de la desviación de poder⁴⁹³. Por último supletoriamente, rigen en este ámbito, los principios establecidos en la LRJAP-PAC, que inspiran toda actuación realizada por una Administración⁴⁹⁴. Entre ellos destacamos, el principio de contradicción, el de coordinación, el de impulso de oficio y el de celeridad. A continuación vamos a tratar de presentar el contenido de cada uno de ellos.

- Principio de proporcionalidad. Nos encontramos ante un principio recogido en el artículo 3.2 de la LGT. Y como precisa ESEVERRI “Se trata de una llamada a los órganos de la Administración

⁴⁹³ Definida en la vigente Ley 29/1998 de 13 de julio, sobre la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (artículo 70.2 LJCA) como el “ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico”.

⁴⁹⁴ En este sentido se ha afirmado: “A pesar de la especialidad de nuestra materia sostenida a ultranza por el legislador y de la exclusión de los principios propios del procedimiento común, difícilmente el ordenamiento tributario podía seguir una orientación diferente a la del conjunto del derecho público y, en especial, a la del administrativo. En esta línea, nuestro sistema no podía escaparse de las pretensiones de eficacia y de participación procedimental e, incluso, de una tímida y progresiva introducción de técnicas comerciales”. BILBAO ESTRADA, I. “La participación del contribuyente en la aplicación del tributo: El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios en la nueva L.G.T”. R.C.T num 260/2004. Pag. 12

tributaria para que adecuen la aplicación de las normas tributarias a los fines que con ellas persiguen”⁴⁹⁵. Por tanto se reclama de la Administración que realice actuaciones proporcionadas dentro de los procedimientos tributarios que eviten situaciones de indefensión en los contribuyentes que acaben siendo cuestiones litigiosas a resolver por los órganos encargados de ello.

- Principio de Eficacia. Igualmente, aparece recogido en el artículo 3.2 de la LGT, aunque es una simple repetición de lo establecido en el artículo 103.1 de la CE⁴⁹⁶, y también es recogido por el artículo 3 de la LRJAP-PAC. El mismo propugna una Administración que actúe para obtener los fines que se propone de una manera correcta en el binomio fines a conseguir y medios personales y materiales empleados para ello. Este principio conlleva que las Administración no dilate las actuaciones de manera innecesaria, que simplifique su forma de llevar a cabo los procedimientos aunque no puede so pretexto de la eficacia, cercenar los derechos de los contribuyentes. En definitiva, se trata de un principio que, a pesar de que pueda ser calificado como superfluo y abstracto⁴⁹⁷, combinado con el de proporcionalidad y con el resto del ordenamiento

⁴⁹⁵ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 51.

⁴⁹⁶ Artículo 103.1 “1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

⁴⁹⁷ ESEVERRI en relación con la configuración del mismo por el artículo 3.2 de la LGT señale que “se transforma en un principio superfluo y abstracto que ningún efecto comporta en caso de incumplimiento, por lo que se antoja más como una declaración programática o de principio en el actuar de la Administración que como mandato de obligado acatamiento cuya inobservancia pudiera acarrear la exigencia de responsabilidad a órgano de la Administración que no fue eficaz en su actuación”. ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 52. Estamos de acuerdo en esta apreciación, pero, lo cierto es que en la mayoría de los casos esos son los efectos de los principios ya que si no se encuentra materializados en una artículo concreto que regule, en nuestro caso, la consecución de los procedimientos, la apelación de los mismos puede resultar vacía en un supuesto de conflictividad ante un Tribunal.

jurídico tributario, tiene su cierta virtualidad en los procedimientos. Otra cuestión, que nos planteamos con varios de los principios que recoge la LGT, es si era necesario, una vez que ya está contenido en nuestra Constitución, recoger el mismo por la Ley. Sobre estas valoraciones, volveremos al final del presente capítulo.

- Principio de limitación de los costes indirectos. Dentro de los principios recogidos en el artículo 3.2, bajo nuestra opinión, creemos que responde más a un criterio que debe tener la Administración que a un principio como tal. Sin embargo la ley lo recoge dentro de esta categoría. Con él lo que se pretende es no exigir el cumplimiento de deberes innecesarios al contribuyente en el desarrollo de un procedimiento tributario, por ejemplo pedir documentación que ya obra en poder de la Administración [artículo 34.h) de la LGT y artículo 35 L.30/1992], es una de las manifestaciones más claras de ello. Otras muestras las encontramos en el mismo artículo 34 LGT.

- Respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. En el citado artículo 3.2 *in fine* recoge la necesidad de que la Administración “asegure” este particular. Por tanto, no lo considera como un principio sino como un mandato que realiza la propia LGT. Ciertamente, podría ser un principio dirigido a la Administración pero, la verdad, nos parece absurdo que se recoja en el articulado. Es obvio, que la Ley recoge unos derechos y garantías de los contribuyentes que han de ser respaldados y asegurados por la Administración, y, en general, por los poderes públicos. Pero ello no era necesario que se recogiera en este artículo, ya que existe en nuestro ordenamiento por imperativo constitucional⁴⁹⁸. En la práctica

⁴⁹⁸ ESEVERRI, en esta línea, critica la regulación sobre el particular al afirmara que “Que la Ley General Tributaria recoja como principio dirigido a los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos el ejercicio de sus funciones debe serlo respetando los derechos y

este principio se va a relacionar de forma directa con la obligación que se impone a todos los poderes públicos de evitar que se originen situaciones de indefensión en el contribuyente en aplicación del artículo 24 de la C.E. Precisamente con esa finalidad se establecen un buen número de derechos y garantías procedimentales que siendo respetadas evitarán que se vulneren los derechos del obligado tributario.

- Principio de imparcialidad. El artículo 83. 2LGT no recoge este principio como tal⁴⁹⁹, pero sí que establece una consecuencia directa del mismo al consagrar la separación entre los procedimientos en los que se dicta un acto por los órganos de la Administración y aquellos otros en los que se lleva a cabo una revisión del mismo. Y ello, porque se pretende que el órgano que ha llevado a cabo el acto administrativo y por tanto, la comprobación o investigación sea distinto que el que resuelve el conflicto que debe ser imparcial. Este principio, respaldado por la jurisprudencia⁵⁰⁰ rige con gran claridad los procedimientos penales en que

garantías de los contribuyentes resulta innecesario si se piensa en una Hacienda organizada en el marco propio de un Estado de Derecho, pero puestos a recoger el referido principio, no hubiera estado de más señalar también que sucede cuando tales derechos y garantías no se respetan, aspecto en el que habrá que sumergirse en el análisis de cada derecho individualmente considerado para determinar el efecto y el alcance de su incumplimiento por los órganos de la Administración tributaria”. ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 52-53.

⁴⁹⁹ Artículo 83.2.LGT: “*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*”.

⁵⁰⁰ La Sentencia Tribunal Constitucional núm. 145/1988, de 12 julio manifiesta, a nuestro juicio, con gran claridad el contenido de este principio: “... *Naturalmente, no es éste el único sistema procesal que sería posible en nuestro marco constitucional, pero siendo el establecido en la actualidad, resulta claro que deben respetarse en él y en los demás vigentes, de acuerdo con sus peculiaridades, las garantías constitucionales que impone la Norma Suprema. Entre ellas figura la prevista en el art. 24.2 que reconoce a todos el derecho a «un juicio público... con todas las garantías», garantías en las que debe incluirse, aunque no se cite en forma expresa, el derecho a un Juez imparcial, que constituye sin duda una garantía fundamental de la Administración de Justicia en un Estado de Derecho, como lo es el nuestro de acuerdo con el art. 1.1 de la Constitución. A asegurar esa imparcialidad tienden precisamente las causas de recusación y de abstención que figuran en las leyes. La recogida en el citado art. 54.12 de la L.E.Cr. busca preservar la llamada imparcialidad «objetiva», es decir, aquella cuyo posible quebrantamiento no*

se busca la imparcialidad del juez que resuelve respecto al instructor del caso, y ha sido extrapolado al ámbito tributario por las características especiales del mismo.

- Principio de separación procedimental en la aplicación de los tributos. Más que de una separación propiamente dicha, debemos hablar de un reconocimiento de la existencia de distintos órganos para llevar a cabo los procedimientos establecidos en la LGT. Se distingue en el artículo 83.3. LGT por fin, tras los innumerables reclamos de la doctrina, entre gestión, inspección y recaudación⁵⁰¹. Ello, sin perjuicio de que, como veremos al tratar los procedimientos, se pueda dar la consecución entre unos y otros. De hecho, entre las formas de terminación de los

deriva de la relación que el Juez haya tenido o tenga con las partes, sino de su relación con el objeto del proceso. No se trata, ciertamente, de poner en duda la rectitud personal de los Jueces que lleven a cabo la instrucción ni de desconocer que ésta supone una investigación objetiva de la verdad, en la que el Instructor ha de indagar, consignar y apreciar las circunstancias tanto adversas como favorables al presunto reo (art. 2 de la L.E.Cr.). Pero ocurre que la actividad instructora, en cuanto pone al que la lleva a cabo en contacto directo con el acusado y con los hechos y datos que deben servir para averiguar el delito y sus posibles responsables puede provocar en el ánimo del instructor, incluso a pesar de sus mejores deseos, prejuicios e impresiones a favor o en contra del acusado que influyan a la hora de sentenciar. Incluso aunque ello no suceda es difícil evitar la impresión de que el Juez no acomete la función de juzgar sin la plena imparcialidad que le es exigible. Por ello, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en su decisión sobre el caso «De Cubber», de 26 de octubre de 1984, y ya antes en la recaída sobre el caso «Piersack», de 1 de octubre de 1982, ha insistido en la importancia que en esta materia tienen las apariencias, de forma que debe abstenerse todo Juez del que puedan temerse legítimamente una falta de imparcialidad, pues va en ello la confianza que los Tribunales de una sociedad democrática han de inspirar a los justiciables, comenzando, en lo penal, por los mismos acusados. Esta prevención que el Juez que ha instruido y que debe fallar puede provocar en los justiciables viene aumentada si se considera que las actividades instructoras no son públicas ni necesariamente contradictorias, y la influencia que pueden ejercer en el juzgador se produce al margen de «un proceso público» que también exige el citado art. 24.2 y del procedimiento predominantemente oral, sobre todo en materia criminal, a que se refiere el art. 120.2, ambos de la Constitución. En un sistema procesal en que la fase decisiva es el juicio oral, al que la instrucción sirve de preparación, debe evitarse que este juicio oral pierda virtualidad o se empañe su imagen externa, como puede suceder si el Juez acude a él con impresiones o prejuicios nacidos de la instrucción o si llega a crearse con cierto fundamento la apariencia de que esas impresiones y prejuicios existan». (Nota: La negrita es de la propia sentencia).

⁵⁰¹ Artículo 83. 3. LGT: “La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título”.

procedimientos de gestión se encuentra la declaración de inicio de un procedimiento inspector que conlleva un procedimiento de recaudación bien en periodo voluntario bien en periodo ejecutivo. Por tanto, se distingue la existencia de estas tres parcelas, aunque se admite su “concatenación”, en ocasiones, de gran amplitud, como veremos⁵⁰², en el tiempo.

- Principio de autoorganización. El apartado 4º de este artículo 83. LGT contempla potestad de cada Administración de determinar su estructura⁵⁰³. En realidad recoge un principio que ya aparecía regulado en el artículo 11 y 12 de la LRJAP-PAC como es la posibilidad que tiene la Administración de estructurarse como considere oportuno. De hecho, este principio ha sido considerado por la doctrina como una de las potestades de la Administración y se ha visto reflejado en la práctica en las diversas normas que establecen la estructura de las Administraciones Públicas pudiendo citarse al efecto la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (Ley 6/1997, de 14 de abril) Ello, no es contrario al principio de personalidad jurídica única de la Administración, ya que el hecho de que la Administración se encuentre organizada en varias unidades administrativas diversas no obsta a que todas ellas pertenezcan a una única persona jurídica⁵⁰⁴.

⁵⁰² Tratamos este tema con más detalle en el capítulo III epígrafe 5 del presente trabajo.

⁵⁰³ Artículo 83. 4. LGT: *Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.*

⁵⁰⁴ Así lo declara el TEAC, entre otras muchas, en Resolución 7 de Junio de 1994. Más compleja sería la cuestión si entráramos a analizar la incidencia que tiene la creación de entidades con personalidad jurídica propia en el meritado principio de personalidad jurídica única; ello no obstante nos llevaría a abordar la problemática de la denominada “huída del derecho administrativo” que excede de los límites de nuestro estudio. En todo caso, se trata de un principio importante en la medida que permite a las distintas Administraciones su organización atendiendo a las circunstancias y necesidades. Ahora bien, nos planteamos la necesidad de recogerlo en la LGT.

- Principio de competencia. Muy ligado con el principio anterior, el artículo 84.LGT viene a establecer una consecuencia de la posibilidad de autoorganización como es la competencia territorial de los citados órganos. Creemos que el párrafo 1º del artículo 84.LGT es absolutamente innecesario ya que se limita a repetir, en cierto modo, lo que se ha preceptuado en el artículo inmediatamente anterior así como a recoger algo que ya estaba en la LRJAP-PAC. Más virtualidad tiene el párrafo segundo que establece un criterio cierto y determinado como es que *“En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario”*. No queda de más establecer este criterio del domicilio fiscal como residual para determinar la competencia⁵⁰⁵. La relevancia de este principio viene determinada por la circunstancia de que si se dictara una resolución por órgano manifiestamente incompetente se habría producido una de las causas de nulidad del acto administrativo en aplicación del artículo 217.1.b) LGT.

- Principio de seguridad jurídica. Como ya hemos manifestado se trata de un principio esencial de nuestro ordenamiento que establece el artículo 9.3 de nuestra Constitución y que a nuestro juicio, cobra un gran importancia en el ámbito de los procedimientos tributarios. Y ello, porque, como ha afirmado la doctrina *“En un estado de Derecho el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE) exige que la activa participación de los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos vaya acompañada de un conjunto de derechos y garantías de los administrados*

⁵⁰⁵ El proyecto de reglamento de aprobarse tal y como se ha publicado en sus artículos 60 y ss dedica una mayor regulación tanto a los criterios de atribución de competencias y en general a las facultades, derechos y obligaciones de los órganos de la Administración tributaria.

frente a la Administración tributaria, en particular del derecho a contar con mecanismos dirigidos a facilitar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias”⁵⁰⁶. Y no sólo eso es que según jurisprudencia del Tribunal Constitucional la seguridad jurídica abarca numerosas manifestaciones que son las contenidas en el artículo 9. 3 de la Constitución⁵⁰⁷. Nos resulta imposible recoger aquí toda la doctrina existente⁵⁰⁸ sobre este principio pero si queremos señalar un concepto de la misma que consideramos adecuado en nuestro ámbito de estudio: “...en sentido objetivo la seguridad jurídica está dada por las garantías que la sociedad le asegura a la persona, sus bienes y los derechos y en sentido subjetivo es la convicción que tiene la persona, suponiendo un estado de confianza, de saber a que atenerse”⁵⁰⁹. Este “saber a que atenerse” puede ser vinculado a la idea de certeza que conlleva, entre otros efectos, el que sepamos el discurrir de la Administración⁵¹⁰ y podamos prever su

⁵⁰⁶ MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 290.

⁵⁰⁷ Afirma el Tribunal Constitucional en Sentencia 27/1981, de 20 de julio que “ *Los principios constitucionales invocados por los recurrentes: irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el artículo 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.*

En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”.

⁵⁰⁸ Para a profundizar sobre el mismo vid. GARCIA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid. Marcial Pons. 2000.

⁵⁰⁹ ASOREY, R. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”. REDF núm.66/1990.Pág. 171.

⁵¹⁰ En este sentido afirma D’OCÓN: “El aspecto positivo del principio de seguridad jurídica, que se vincula a la idea de “certeza” del Derecho, supone una doble exigencia:

- a) Para el legislador en cuanto le impone que el contenido de la norma sea previsible o anticipable.
- b) Para La Administración en cuanto que su actuación, habilitada por el contenido de la norma, ha de ser igualmente previsible”.

D’OCÓN ESPEJO, A.M. *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 668.

actuación sabiendo que su línea rectora sobre la base de unos criterios generales no van a variar.

Por otro lado, debemos destacar la importancia de este principio que se manifiesta en numerosas disposiciones de la LGT, y que es razón última o fundamento de muchos de los principios que estamos analizando. Una manifestación clara e inequívoca, y que hemos recogido en la primera parte de nuestro trabajo, es la de que, por fin, recoge el artículo 140 de la LGT los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales como resultado de las comprobaciones abreviadas realizadas por los órganos de gestión⁵¹¹. Sobre la regulación detallada profundizaremos en las próximas páginas.

- Principio de interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos. En el mismo artículo 9.3 de la CE y muy relacionado con la seguridad jurídica encontramos este principio. Es de suma importancia reconocer que la Administración no puede actuar de manera arbitraria o sin sometimiento a “unas reglas del juego”. Es cierto, que en ocasiones se puede dotar a la Administración de cierta discrecionalidad⁵¹² en sus actuaciones pero como ha manifestado la

⁵¹¹ Como se ha explicado en la primera parte de la obra, con la LGT de 1963 las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión se establecían como libremente modificables por Inspección, ello, con independencia de que los órganos de gestión hubieran ejercido, como así ocurría en numerosas ocasiones, sus facultades de comprobación que tenían atribuidas por la propia ley. Dada esta regulación apelábamos a este principio de seguridad jurídica unido al hecho de que la Administración no puede ir contra sus propios actos para reclamar los efectos preclusivos de dichas declaraciones. La actual LGT se ha hecho eco de las reclamaciones y recoge estos efectos en su articulado. Para profundizar vid. Primera parte del presente trabajo.

⁵¹² Define a la misma GOMEZ CABRERA de la siguiente forma: “La discrecionalidad es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotado de la necesaria cualificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el

doctrina “la interdicción de la arbitrariedad, en relación al ejercicio de las potestades discrecionales, exige el cumplimiento de una serie de requisitos que, de no concurrir, determinan la nulidad o anulabilidad del acto discrecional”. Entre los requisitos materiales el profesor GOMEZ CABRERA señala “si la decisión es arbitraria por fundarse simplemente en la mera voluntad o capricho del que la adopta, para no ser tal requerirá: 1º Una fundamentación” (..), 2º (...) es necesario(...) que el expediente recoja el material probatorio necesario (...), 3º (...) que el acto aparezca formalmente motivado (...), 4º Que la decisión sea congruente con el material fáctico incorporado al expediente”⁵¹³. Es decir, este principio exige una serie de derechos y sobre todo, garantías de los contribuyentes que la actual LGT pretende recoger no sólo en el artículo 34 ya comentado sino en el propio establecimiento del discurrir de los procedimientos tributarios. Como, hemos manifestado con anterioridad, además queda prohibida la desviación de poder entendida como la utilización del mismo para fines distintos de los perseguidos por el ordenamiento tributario.

- Principio de contradicción. Se trata de un principio que impera en el procedimiento administrativo⁵¹⁴ y cuya recepción en el ámbito tributario ha sido absolutamente necesaria. Como precisa la doctrina “La traslación del principio de contradicción potencia, a su vez, los valores de transparencia, imparcialidad y objetividad de la actuación administrativa. Frente a su inicial y exclusiva extensión a los sancionadores, juzgamos necesaria la ampliación de su ámbito de

interés público, en base a un iter argumentativo, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados”. GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad...*, op.cit. Pág. 54

⁵¹³ GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad...*, op.cit. Págs. 48-50

⁵¹⁴ Reflejo de este principio encontramos en el procedimiento administrativo en el que se otorga a los interesados el derecho a formular alegaciones e interesar la práctica de prueba en el artículo 79 de la L.30/1992.

actuación a la totalidad de los procedimientos administrativos con el fin de permitir la ponderación de los diferentes intereses de las partes. En suma, la intervención conjunta de Administración y ciudadano constituye una garantía de la corrección de la actividad instructora, permitiendo la convergencia de la tutela del interés individual con el colectivo”⁵¹⁵. En efecto, como demuestra la regulación el principio de contradicción se ha convertido requisito *sine qua non* de los procedimientos tributarios.

- Principio de coordinación. Es uno de los principios recogidos en el artículo 3.1 de la LRJAP-PAC. Como se ha manifestado en relación con lo recogido por este artículo “Entre los principios pueden distinguirse aquellos que se requieren a organización interna de la Administración (eficacia, jerarquía, desconcentración, descentralización, etc.), de aquellos que se proyectan específicamente sobre los ciudadanos (transparencia, participación, buena fe, confianza legítima”⁵¹⁶. En efecto, nos encontramos entre principios que se proyectan en la Administración, y ello dentro de la aplicación de los tributos, y para ello es necesario que las

⁵¹⁵ Continúa afirmando con posterioridad, el propio autor, que: “En la actualidad, la vigencia de la NLGT-y antes la de LDGC- determina el necesario respeto del principio de contradicción por parte de la Administración, dada su incidencia directa sobre la validez de los procedimientos tributarios. Su previsión se erige en contramedida frente a los poderes y potestades administrativas, dirigida a la emanación de un acto de liquidación efectivamente fundado en el principio de capacidad económica. El carácter contradictorio del procedimiento constituye una de las garantías que la ley confiere a los contribuyentes y que los Tribunales deberán velar para que sea rigurosamente respetada. En definitiva, su carácter esencial tanto para la tutela de la posición del ciudadano como para un mayor ajuste de la resolución al ordenamiento, debe llevar a los órganos jurisdiccionales a juzgarla indispensable para asegurar una mayor efectividad en la igualdad de las partes. Asimismo, constituiría un importante instrumento de descongestión de la vía de revisión tanto económico-administrativa como jurisdiccional BILBAO ESTRADA, I “La participación del contribuyente...”, op.cit. Pág. 9 y 35.

⁵¹⁶ AAVV *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*. Navarra. Aranzadi. 3ª Edición. 2004. Pág.52.

distintas Administraciones actúen bajo este principio de coordinación que les lleve a un resultado armónico entre todas ellas⁵¹⁷.

- Principio de Impulso de oficio. Este principio recogido en el artículo 74 de LRIAP-PAC significa que la Administración es la que en todo caso se hace cargo de realizar las actividades necesarias para la conclusión del mismo sin que deban los ciudadanos interesar la continuación del mismo. Este principio le obliga a la Recepción del órgano, a requerir los documentos que considere necesarios, al señalamiento de plazos y a la resolución del mismo. En este punto sólo pretendemos que quede esbozado este principio cuya aplicación directa en la L.G.T la vamos analizar en el capítulo III al estudiar las fases de los procedimientos⁵¹⁸.

- Principio de Celeridad. El artículo 74 de la LRJAP-PAC lo menciona y es regulado con mayor detalle en el artículo 75 al establecer que *“1: Se acordarán en un solo acto todos los trámites que, por su naturaleza, admitan una impulsión simultánea y no sea obligado su cumplimiento sucesivo”*. Como se aprecia de la lectura del mismo este principio de celeridad es una manifestación del principio de eficacia que ya hemos comentado con anterioridad. Ahora bien su concreción exige el derecho del administrado a no sufrir dilaciones indebidas, interrupciones, o retrasos. Este principio vincula a la Administración tributaria y del él se ha hecho eco la L.G.T al establecer, por ejemplo, en su artículo 104 los

⁵¹⁷ Muestra del mismo son las numerosas comisiones creadas en aras de su consecución, y que fueron tratadas en el Capítulo IV del presente trabajo.

⁵¹⁸ Nos remitimos a ese apartado para ofrecer todas las explicaciones oportunas. Simplemente, sirva aquí expresar nuestro convencimiento, a pesar de que ello no es lo que recoge la LGT, la mayoría de las formas de iniciación de los procedimientos serán de oficio, aunque la Ley las contemple como a instancia de parte.

plazos de duración de los procedimientos, o en su artículo 34 los derechos que asisten al contribuyente.

En estas páginas hemos pretendido presentar, en síntesis, el contenido esencial de los principios inspiradores de los procedimientos tributarios. Es decir, dar repuesta a la rúbrica del capítulo I, Título III, “principios generales” que en nada responde a la realidad. Ahora bien, realizado esta presentación, hemos de concluir que el legislador, a nuestro juicio, tenía tres opciones, ninguna de las cuales han sido acogidas: O bien, desbordado por ese afán didáctico que se le pretende dar a la LGT y por una exagerada afirmación de la autonomía del procedimiento tributario haber recogido un catálogo de principios similares a los aquí expuestos; o bien, simplemente, no recogerlos, puesto que la Constitución impera por encima de esta ley y la LRJAP-PAC tiene aplicación supletoria, o, en su caso, recoger tan sólo aquellos principios que presentaran alguna especialidad en materia tributaria. Esta tercera opción hubiera sido la acorde con la propia Exposición de Motivos de la LGT en la cuál se afirma acercarse al régimen general de la Administración establecido por la LRJAP-PAC y no recogiendo aquellos aspectos ya establecidos en la cita ley. Pues bien, nada más lejos de la realidad. Como ya hemos manifestado, el legislador articula un contenido que no corresponde con su título, pero es que además también se permite recoger en sus preceptos (por ejemplo artículo 3 LGT) principios ya establecidos en otras normas, chocando con su declaración de intenciones manifestada en la Exposición de Motivos. Ciertamente, se trata de una ley larga pero si el legislador quería optar por recoger absolutamente todo el régimen de los procedimientos tributarios, que lo hubiera hecho. Ahora bien, si opta por “acercarse” a la Ley 30/1992⁵¹⁹ carece de sentido que en ocasiones se remita a

⁵¹⁹ No es tan claro este acercamiento parte de la doctrina al afirmar: “la antigüedad de la vigente Ley Tributaria, así como las trascendentales modificaciones producidas en el sistema fiscal español y comunitario, estaban demandando un urgente y equilibrada revisión de esta norma tributaria para, entre otras razones, adecuarla a los principios constitucionales, para obtener una mayor

ella, en otras ni la nombre aunque por las carencias de la propia ley es necesario acudir a la misma, y, en otras, incluso más absurdo aún, se dedique a recoger, con matices, carentes de relevancia jurídica lo que ya se establecía por LRJAP-PAC⁵²⁰.

aproximación al Derecho administrativo, y, en definitiva, para conseguir los objetivos que se señalan en su exposición de motivos.

No obstante, en el articulado del Proyecto se observa aún un sensible distanciamiento entre las normas administrativas generales y las tributarias, con menores derechos y garantías en éstas últimas para los ciudadanos.

Además, desde nuestro punto de vista, con el nuevo diseño que se realiza en esta futura norma tributaria no se garantiza la consecución de los objetivos fijados, sino que, más bien al contrario, es probable que se acabe resintiendo la seguridad jurídica del obligado tributario, sin que, por el contrario, se consiga tampoco reducir los actuales niveles de fraude fiscal ni la litigiosidad que sufre actualmente la Hacienda española”. HERNANZ MARTÍN, A / RIO RODIL, C Comentarios al Proyecto de Ley General Tributaria. Impuestos 13, 2003

⁵²⁰ Manifiesta la doctrina en relación con la LGT de 2003 que “es cierto que ha unificado en una sola norma los dictados de la LGT 1963 y de la LDGC de 1998, pero hay, por el contrario demasiadas reincidencias respecto a lo dicho en la Ley RJPAC que, según parece, resultan difíciles de abandonar por el legislador tributario, que siempre encuentra alguna especialidad, o quizás porque se conduzca como un lastre histórico que le hace volver a recoger en una Ley con apellido tributario, lo ya dicho en una previa administrativa. Ilustraciones de ello las encontramos sobre todo en relación con determinados principios y regulaciones generales de los procedimientos, que se han ido reflejando en el texto”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 473.

A la LGT, como sabemos precedió un gran número de trabajos y opiniones doctrinales, en este línea afirmaba la doctrina también que : “... únicamente deben regularse de forma expresa los aspectos y trámites de los procedimientos de gestión que sean indispensables por razón de su especificidad”.

“Esta afirmación debe entenderse en un doble sentido. De una parte no debe ser objeto de regulación o desarrollo ninguno de los principios tributarios o derechos de los ciudadanos reconocidos en la Constitución”. (...) “De otro lado, significa que debe aplicarse a la gestión tributaria sin excepciones injustificadas las normas de la Ley de Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común. No tiene sentido regular *ex novo* materias allí normadas. Porque, o bien no se hace otra cosa que repetir lo que ya ha sido establecido con carácter general para todo el quehacer público, o bien se regulan los distintos institutos de modo diferente, lo que en muchas ocasiones no tiene justificación razonable”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op.cit. Pág. 89.

Una valoración en la misma línea, más detallada pero que creemos oportuna recoger aquí realiza GARCÍA BERRO: “el legislador de 2003 aprovecha la promulgación de la LGT para operar una nueva adaptación del régimen de los procedimientos tributarios a los moldes generales. No obstante, si de lo que se trataba era de aproximar la regulación, cabe preguntarse entonces por qué no se ha procedido a declarar sin más directamente aplicable en el ámbito tributario la normativa general, evitando así tener que introducir en el nuevo texto legal preceptos que en muchos casos son una trascripción literal de la LRJAP y PAC. La pregunta es como se habrá notado retórica, pues salta a la vista que la razón de ello es preservar la existencia de un bloque normativo autónomo en materia tributaria, lo que permite entre otras cosas introducir en él sin estrépito los matices que se consideran más adecuados a los intereses recaudatorios.

La exposición de motivos de la LGT, según queda dicho, destaca también como virtud de la nueva regulación un supuesto incremento de la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios,

derivado precisamente de la aproximación operada en su régimen de disposiciones generales del procedimiento administrativo. Más arriba hemos expresado nuestro terminante desacuerdo con esta afirmación. A nuestro entender, visto que conviven en el ordenamiento dos bloques normativos autónomos, reguladores respectivamente del procedimiento general y de los procedimientos específicos en materia tributaria, la similitud de contenido entre ambos acaso introduzca un elemento de incertidumbre para el futuro. Pues, en efecto, dado que el ordenamiento tributario aspira a contener una regulación acabada del procedimiento aplicable en dicho sector de la actividad administrativa, cualquier modificación futura en el ordenamiento general engendrará incertidumbre acerca de sus posibles efectos en materia tributaria, sobre todo cuando no exista – y no se explicita tampoco por el legislador– una clara justificación para la coexistencia de reglas divergentes en ambas parcelas normativas. Se corre así el riesgo de que se reproduzca, en resumidas cuentas, la situación de inseguridad jurídica provocada hace unos años por la promulgación de la LRJAP y PAC, a cuya entrada en vigor siguió un extenso período plagado de controversias en torno a cuáles de sus preceptos habían de considerarse aplicables en materia tributaria. (...) Si el procedimiento tributario es, antes que nada, procedimiento administrativo, no hay ninguna razón jurídicamente plausible para que no se apliquen en él las normas reguladoras del procedimiento general, como no lo sea, claro está, su contradicción con lo dispuesto de forma expresa para el ámbito tributario. La función de la LRJAP Y PAC no ha de ser sólo servir como último recurso ante la imposibilidad de colmar de otro modo una laguna normativa del ordenamiento tributario. En este sentido, somos partidarios de que las relaciones entre la regulación general del procedimiento y la normativa de los procedimientos tributarios bascule, desde el paradigma de la oposición entre Derecho supletorio y Derecho primario, para aproximarse más al modelo de relaciones entre un ordenamiento general y un ordenamiento especial. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos...*, op.cit. Págs 42 a 45.

CAPÍTULO VII.- DISPOSICIONES COMUNES A LOS PROCEDIMIENTOS

1.- El carácter especial de los procedimientos tributarios. Breve referencia a la Disposición Adicional Quinta.

Los procedimientos tributarios, aun cuando se integran dentro de la actividad de la Administración y participan de las notas características del procedimiento administrativo común, han sido siempre excluidos del régimen de aplicación general a este procedimiento. Esta circunstancia, recogida en numerosas sentencias del Tribunal Supremo se intensificó con la aprobación de la Ley 30/1992, RJAP-PAC⁵²⁰ y muy especialmente la reforma parcial que Ley 4/1999, de 13 de Enero realizó en la Disposición adicional 5ª en el siguiente sentido declarando una mayor especificidad de los procedimiento tributarios: “1. *Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.* En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”. Como queda expuesto por esta última redacción dada a la LRJAP-PAC los procedimientos tributarios se regirán por su propia normativa y sólo lo harán por

⁵²⁰ Hasta la aprobación de esta ley tan sólo la Ley Azcárate de 18 de octubre de 1889 fue la que mantuvo esa nítida diferenciación. Por el contrario la Ley del Procedimiento Administrativo de 1958 mantuvo la especialidad tan sólo de unos procedimientos específicos.

la ley general en caso de no existir disposición específica en materia tributaria. Llama la atención la referencia que se hace a “*las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación*” ya que ella implica que no sólo se aplicará esta ley supletoriamente a leyes sino que si existe desarrollo reglamentario en una determinada materia, éste primará sobre la LRJAP-PAC, por tanto se está produciendo una cierta “deslegalización”, ya que materias que son reguladas por la LRJAP-PAC podrán ser en el ámbito tributario reguladas por un reglamento. Como dice el propio Tribunal Supremo en Sentencia de de 4 de diciembre de 1998: “...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”. La doctrina ha señalado en relación con esta característica especial que “la razón habrá que buscarla tanto en el apego a sus formas de un Administración, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisimulable pujanza, como por el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reducibles a esquemas uniformistas”⁵²¹.

El propio Tribunal Supremo, aunque en referencia a la redacción dada por Ley 30/1992 a la Disposición Adicional 5ª, pero que creemos aplicable en la actualidad afirma también que “*La Sala no puede, tampoco, compartir la tesis de que la existencia de unas especialidades propias del procedimiento tributario,*

⁵²¹ MARTÍN QUERALT, J. “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. T. F 32. 1993. Pág. 39. También se ha destacado que: “...con la referencia a unas actuaciones y procedimientos tributarios, se intentaría destacar la peculiaridad de las actividades aplicativas de los tributos frente a las actividades insertas en el procedimiento administrativo común, tal como éste es concebido en la LRJ y PAC. Porque dentro de estas actividades aplicativas de los tributos existirían actos de colaboración de los particulares, realizados normalmente en cumplimiento de obligaciones impuestas de un modo directo por la ley. Y estos actos de los particulares no estarían insertos estrictamente en un procedimiento administrativo que terminaría con un acto de la Administración resolutorio del mismo”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M. “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 61.

que lo separen de las reglas generales, vulnere ningún mandato constitucional. El artículo 149 de la Constitución fija el marco normativo de competencia exclusiva del Estado, dentro del que figura un apartado 11.8ª donde se hace referencia al «procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas». Es decir, el carácter de «común» se predica respecto del que ha de regir en todo el territorio de la Nación española y vinculante para las Comunidades Autónomas, y no respecto de la sujeción a él de todas las materias administrativas. Precisamente la existencia de un procedimiento «común» implica la posibilidad de que existan procedimientos «especiales»; en otro caso, el Texto constitucional hablaría de procedimiento «único», «exclusivo», «unitario» que son términos antónimos de «común». En el lenguaje jurídico tradicional se ha contrapuesto, por ejemplo, el concepto de Derecho común a los Derechos forales, y hablar del primero nunca significó negar la posible existencia de los segundos.

En el mismo sentido podemos citar la reciente sentencia de 24 de mayo de 2005 de nuestro Tribunal Supremo cuyo fundamento de derecho cuarto resume la posición de la Sala de lo Contencioso-Administrativo acerca de esta cuestión. Así destaca que, tanto en el régimen anterior a la citada disposición adicional como en la actualidad, las normas de la L.30/1992 únicamente tienen aplicación supletoria en el ámbito tributario de tal suerte que “a lo más, por tanto, que podía llegarse es a su aplicación subsidiaria” en defecto de norma tributaria que aborde específicamente la cuestión.

Hacemos hincapié en la expresión norma tributaria por cuanto que en ella se comprenderán tanto las normas de rango legal como las de desarrollo reglamentario. Buena prueba de esta circunstancia es la reiteradísima jurisprudencia que venía considerando que resultaba inaplicable el artículo 43

de la L.30/1992 – regulador de la caducidad del procedimiento – en el ámbito tributario que necesariamente había de regularse por lo establecido en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. A estos efectos podemos citar las sentencias de SSTs de 20 de abril , 15 de junio y 27 de septiembre de 2002, 17 y 24 de septiembre y 11 de noviembre de 2003 y 17 de febrero y 3 de junio de 2004 y 5 de abril de 2005

La disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992 no puede para nada considerarse contraria al precepto constitucional citado, sin perjuicio de que en el terreno de la doctrina científica, y en términos «de lege ferenda», pueda patrocinarse y aun desearse la existencia de un procedimiento administrativo único y omnicomprensivo, exento de particularismos, del que la realidad práctica tanto dista por el momento»⁵²².

Por tanto, queda clara la especialidad de los procedimientos tributarios y más desde la reforma de 1999 que hace hincapié en la normativa específica en materia de “*plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución*”. Ahora bien, siendo ello cierto, el propio legislador tributario en la LGT de 2003, como ya hemos mencionado, manifiesta la intención de “acercarse” en la regulación a la normativa general. Hemos de tener en cuenta que la especialidad de los procedimientos tributarios es *ratione materiae*, pero no alcanza nada más. Por ello, el legislador de 2003 se manifiesta a favor de una cierta unidad en los procedimientos. De hecho, en la propia Exposición de Motivos al comentar el capítulo II del Título III donde se recoge la normativa de los procedimientos tributarios, se afirma: “Especial mención merece, en este título, las normas

⁵²² Se han expuesto las líneas generales de la STS del 4 de diciembre de 1998 aún así hemos de precisar que existe un voto particular a la misma efectuado por D. Pascual Sala Sánchez no compartiendo los argumentos de la sentencia.

integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias”⁵²³.

Ahora bien, como ya hemos anunciado y se verá en los próximos capítulos quizá ello sea más una intención del legislador que una realidad latente en la LGT⁵²⁴. Suscribimos con ESEVERRI en este sentido que “El resultado, sin embargo, ha sido el contrario al señalado en la citada Exposición de Motivos porque el artículo 97 LGT comienza indicando que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se rigen , en primer lugar, por las reglas especiales que se recogen en el articulado de ese Capítulo II y supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, mandato legal que en nada se aparta de lo establecido en la Disposición adicional Quinta de la citada Ley 30/1992” (...) “La similitud de contenidos de esta disposición adicional y del artículo 97 de la LGT debe llevar a la conclusión de que tras la promulgación de este último texto legal, la cita de las normas reguladoras de los procedimientos tributarios respecto de las que rigen para los restantes procedimientos administrativos, no se ha visto alterada prevaleciendo la especialidad de la norma tributaria sobre las disposiciones comunes que disciplinan aquellos otros procedimientos administrativos , con lo

⁵²³ Exposición de motivos de la Ley 58/2003 de, 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵²⁴ Ocurre igual con la redacción prevista para el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos

que el grado de aproximación de las normas contenidas en unos y otros predicada en la exposición de motivos de la Ley general, es más aparente que real, y debe concluirse que los procedimientos de aplicación de los tributos se sustancian conforme a un régimen distinto del resto de procedimientos administrativos, porque se rigen, sobre y ante todo, por su específica normativa que, por otro lado, pocas lagunas presenta para hacer posible la aplicación subsidiaria de las normas contenidas sobre la materia en la Ley 30/1992”⁵²⁵.

Como ya hemos manifestado en el capítulo II, en ocasiones, recoge exactamente lo mismo que la Ley 30/1992 con la única diferencia de añadir la palabra “tributario” al texto, contradiciéndose a la intención puesta de manifiesto en la exposición de motivos, otras veces ni siquiera añadiendo esa palabra, y, en otras ocasiones, no recoge ciertos aspectos y por tanto hemos de acudir a la LRJAP-PAC. Por tanto el resultado es una ley farragosa en algunos aspectos y que da la impresión de regularlo todo sin embargo, en ocasiones, debemos acudir a la normativa supletoria. El legislador debiera haber adoptado un único criterio ya que este tipo de regulaciones lo único que conllevan es complicación y confusión menoscabando la seguridad jurídica y los derechos de los obligados tributarios.

⁵²⁵ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Págs 308-309.

2.- Documentación e instrumentos jurídicos de gestión. Especial referencia a la liquidación tributaria.

Las actuaciones realizadas por los órganos de gestión podrán plasmarse en distintos tipos de documentos o institutos jurídicos. Ellos aparecen regulados, en su mayoría, en la LGT en concreto en el Título III dedicado a la aplicación de los tributos. Como se manifiesta en la propia exposición de motivos “se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva”, y es que “a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta Ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aun habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones”⁵²⁶. Ciertamente, y como se ha puesto de manifiesto en capítulos anteriores, era absolutamente necesaria una regulación sobre esta materia, no sólo y en concreto de la documentación de las actuaciones, sino de los procedimientos de gestión en general. Complementará la regulación de esta Ley el proyecto de reglamento en cuyo articulado se encuentran contenidos algunas precisiones más sobre la citada documentación e institutos jurídicos. Haremos mención a ello en el presente epígrafe.

En efecto, la anterior regulación se caracterizaba por la ausencia de regulación en esta materia. Ahora se pretende establecer un marco de actuación para los órganos de gestión y en él regular cómo documentar las distintas actuaciones o funciones que pueden realizar. Con independencia de las valoraciones concretas que realizaremos, hemos de destacar en relación con la

⁵²⁶ Exposición de motivos Ley 58/2003, General Tributaria. Pág. 7.

misma que por fin se recoge en la Ley General un instituto jurídico tan importante en la aplicación de los tributos como son las autoliquidaciones.

Para su estudio, hemos optado por realizar una clasificación atendiendo a su ubicación en la LGT. En primer lugar analizaremos aquellas que podemos denominar “comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos” y que se corresponden con las recogidas en el capítulo II del Título III nominado “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, con independencia de que una vez más, creamos que la rúbrica escogida por el legislador no responde del todo a la realidad⁵²⁷. El segundo grupo lo compondría los institutos jurídicos y la documentación “específicas de los procedimientos de gestión” y ello por estar ya contenidas dentro del Capítulo II dedicado al mismo, en su sección primera de “disposiciones generales”.

Por un lado, el grupo de documentación de actuaciones e institutos jurídicos “comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos” lo forman:

- Las utilizadas en las “fases de los procedimientos tributarios”⁵²⁸; es decir, las comunicaciones, las diligencias e informes (artículo 99.7 LGT⁵²⁹). Aunque el artículo 98 de la LGT menciona también algunas de los documentos del segundo grupo, ya que

⁵²⁷ En el próximo epígrafe donde tratamos los procedimientos en general analizaremos la citada rúbrica, que parece más referirse a los procedimientos llevados a cabo por los órganos de gestión que a todos en general, ya que gran parte de su articulado se refiere a actuaciones propias de Gestión y no de Inspección, quién por su parte tiene reguladas sus potestades en el capítulo IV del mismo Título. Aún así hemos hecho esta diferenciación atendiendo a los criterios de la LGT y porque, en la materia en concreto que estudiamos en este epígrafe si puede ser común a ambos. Un ejemplo claro lo tendremos en las liquidaciones tributarias, con los matices que veremos a continuación.

⁵²⁸ Título de la subsección 1ª de la sección 1ª del capítulo II del Título III donde están contenidas.

⁵²⁹ Y de aprobarse tal y como se encuentra publicado el proyecto de reglamentos sus los artículos 99 a 102.

la propia ley luego los cita como específicos hemos decidido no incluirlos en esta apartado⁵³⁰.

- El instituto jurídico de la “liquidación tributaria” (artículo 101 y 102 LGT).

Por el otro lado, el denominado grupo de los institutos jurídicos y la documentación “específicas de los procedimientos de gestión”, lo componen:

- La solicitud. [artículo 118.b)].
- La declaración tributaria (artículo 119 LGT).
- Las Autoliquidaciones (artículo 120 LGT).
- Las Comunicaciones de datos (artículo 121 LGT).
- La posibilidad de documentación complementaria o sustitutiva (artículo 122 LGT⁵³¹).

Ambos grupos, como se ha precisado, aparecen regulados en la LGT, si bien de una forma genérica, puesto que su regulación más detallada está prevista para el desarrollo reglamentario. En el momento actual dicho desarrollo de la Ley de 2003 no existe, pero como venimos poniendo de manifiesto a lo largo de este trabajo, si se ha publicado un proyecto del mismo. A pesar de que éste no es aún normativa aplicable, y de las posibles modificaciones que pueda sufrir antes de su aprobación definitiva, y consecuente entrada en vigor, no considerábamos nuestro estudio completo sin hacer, aunque fuera someramente, referencias al texto del mismo, el cuál debiera ser aprobado con la mayor premura posible, teniendo en cuenta que se cumplen dos años desde la entrada en vigor de la

⁵³⁰ Artículo 98.1. “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”.

⁵³¹ Y, previsiblemente, del 117 a 120 del proyecto de reglamento.

citada ley, y dicho desarrollo reglamentario, en buena lógica, debiera haber sido, hace ya tiempo, aprobado. Por ello, al analizar cada documento o instituto jurídico se presentará la previsión del citado proyecto, si bien la misma deberá tomarse con todas las cautelas expresadas, y, con independencia de que, como se verá, se puedan hacer ciertas remisiones al reglamento que rige en la actualidad, el RGIT.

El primer grupo lo componen la documentación de actuaciones e institutos jurídicos “comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos”. Como se ha manifestado, a pesar de que el artículo 98 LGT menciona también las autoliquidaciones y declaraciones como institutos jurídicos comunes a los procedimientos tributarios, creemos que son más propios del procedimiento de gestión, y, por tanto, carecen del carácter de generales a todos los procedimientos de esta sección de la Ley, de hecho, es la propia LGT la que, como veremos posteriormente, recoge el contenido de las mismas en relación con los órganos de gestión. Como ha afirmado la doctrina: “... deben situarse estas referencias normativas en el ámbito de la gestión tributaria a dichos actos de colaboración de los particulares en un contexto en el que se pretenden recoger las categorías básicas de los sistemas aplicativos de los diferentes tributos”⁵³².

Por tanto, en este apartado vamos a realizar un estudio de los distintos tipos de documentación e institutos jurídicos recogidos en el artículo 99 de la LGT que versa sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, que ha sido calificado como cierto “cajón de sastre”⁵³³, y que en su

⁵³² SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 66.

⁵³³ Así se manifiesta en relación con este artículo la doctrina al afirmar que: “este artículo es un auténtico cajón de sastre, de manera que algunos apartados deberían estar situados en otros preceptos de la Ley”. MANTERO SAENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria....*”, op.cit. Pág. 520.

apartado 7 recoge las comunicaciones, diligencias e informes⁵³⁴. Por último, antes de analizar en concreto cada figura mencionar lo que establece en la última parte del primer párrafo de este artículo 99.7 y es la precisión de que también pueden existir “*otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento*” dejando de esta forma abierta la posibilidad de que en función de los distintos procedimientos pueda existir otras formas de documentación específicas, como podrían ser las actas en el procedimiento inspector, por ejemplo.

En cuanto a la regulación de cada una de ellas, debemos precisar que más allá de que ahora se establezcan como generales de los procedimientos tributarios, no van a variar en contenido ni forma respecto a lo que ya regulaba el RGIT. Son las que hemos denominado las actuaciones derivadas de las “fases de los procedimientos tributarios”. Pasemos a su estudio detallado:

- Comunicaciones: Son definidas por la LGT 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. Las comunicaciones podrán incorporarse al*

⁵³⁴ También hemos de precisar que el contenido de este artículo es fruto de una enmienda en el Congreso del Grupo Popular que solicitaba su inclusión al considerar que estas tres formas de documentación no son específicas de inspección como contemplaba el proyecto y por tanto, debían regularse en las normas comunes, como así se hace en el texto definitivo. Así también lo entendía la doctrina que afirmaba en relación con estos documentos que “Hasta la nueva Ley, estos conceptos se hallaban recogidos, con un ámbito de aplicación mucho menor, en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Inspección de los Tributos aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril: sin embargo, la utilización de comunicaciones, diligencias e informes no es únicamente específica del procedimiento inspector, sino que constituyen categorías generales de documentos profusamente utilizados en todos los procedimientos tributarios”. AAVV *Guía de la Ley general Tributaria*. Valencia. CISS. 2004. Pág. 226. Como se ha manifestado con esta regulación “se trata de crear un sistema propio de documentación para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, que engloba, como es sabido (la gestión, la inspección y la recaudación), con la única excepción del procedimiento inspector, que, como es sabido, aparte de las formas indicadas en este artículo tiene como forma peculiar de documentación, las actas (art.143 de la Ley)”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 681

contenido de las diligencias que se extiendan”. Por tanto, estos documentos iniciarán los procedimientos de gestión; el de verificación de datos, el de comprobación de valores o el de comprobación abreviada siendo también instrumentos formales de notificación al obligado⁵³⁵. Dentro de estas y en el próximo apartado estudiaremos las “comunicaciones de datos” que si bien pertenecen a esta categoría general, esta subespecie es específica de los procedimientos de gestión, propiamente dichos. En cuanto a sus requisitos nada dice la ley y ello se prevé en el proyecto de reglamento en su artículo 99 que exige mención expresa de los siguientes términos; lugar y fecha de expedición, nombre y apellidos o razón social así como el NIF, lugar al que se dirige, hechos y circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento, órgano que la expide y los datos de la persona que la emite (nombre, apellidos, número de registro y firma), unido a ello deberán notificarse estas comunicaciones al obligado tributario quedándose una copia en poder de la Administración.

Como ocurre con el resto de documentos vemos como la regulación que se propone para el futuro⁵³⁶, no se distancia en demasía de la establecida en el RGIT que rige en la actualidad⁵³⁷, aunque, como ya

⁵³⁵ En estos casos el Proyecto de Reglamento añade a los requisitos generales de las comunicaciones los establecidos en su artículo 89.3, es decir, deberá contener cuando proceda: el procedimiento que se inicia, el objeto del mismo con indicación expresa de la obligación tributaria, de sus elementos, de sus períodos impositivos o de liquidación, el requerimiento que se formule, en su caso, al obligado y el plazo para su contestación, el efecto interruptivo de la prescripción, en su caso, la propuesta de liquidación o resolución indicando al obligado que dispone de un plazo de 10 días desde el día siguiente a la notificación, y, por último, y en su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos cuando dicha finalización se derive de la comunicación del inicio del procedimiento que se notifica.

⁵³⁶ Tengamos en cuenta que se trata de un proyecto de Reglamento en trámite de información pública y cuyo texto definitivo no se encuentra aprobado aún.

⁵³⁷ Establece el RGIT en su artículo 45 lo siguiente: “*Comunicaciones.*
1. *Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona, en el ejercicio de sus funciones.*”

hemos precisado, consideramos más correcta su nueva ubicación al establecerlo para todos los procedimientos tributarios y no como una documentación exclusiva de la inspección.

- Diligencias: La propia LGT las define de la siguiente forma: “*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*”. Éstas ya eran definidas de esta forma por el RGIT que también incluían la precisión final que determina que las mismas no pueden contener liquidaciones tributarias. Los requisitos que han de contener los prevé el artículo 100 del proyecto de reglamento, donde distingue entre obligatorios y potestativos⁵³⁸. Además

2. *En las comunicaciones, la Inspección de los Tributos podrá poner hechos o circunstancias en conocimiento de los obligados tributarios interesados en las actuaciones así como efectuar a éstos los requerimientos que procedan.*

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

3. *Las comunicaciones una vez firmadas por la Inspección, se notificarán a los interesados con arreglo a Derecho Salvo lo dispuesto para las actuaciones de obtención de información, las comunicaciones serán firmadas por el mismo actuuario que las remita.*

4. *En las comunicaciones se hará constar el lugar y la fecha de su expedición, la identidad de la persona o Entidad y el lugar a los que se dirigen, la identificación y la firma de quien las remita, y los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa.*

Cuando la comunicación sirva para hacer saber al interesado el inicio de actuaciones inspectoras, se hará constar en ella la interrupción de la prescripción que su notificación, en su caso, suponga.

5. *Las comunicaciones se extenderán por duplicado, conservando la Inspección un ejemplar*”. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

⁵³⁸ En todo caso tendrán que contener, según el artículo 100.1, el lugar y la fecha de expedición, el nombre, apellidos, número de registro de la persona interviniente de la Administración, nombre, apellidos NIF y firma de la persona con la que se realizan las actuaciones, en su caso, así como el carácter o representación con el que interviene, los mismos datos del obligado tributario al que van referidas las actuaciones que en su caso también podrá ser razón social, el procedimiento o actuación en cuyo curso se expide, los hechos y las circunstancias que se hagan constar y las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario. Además como requisitos potestativos podrán hacerse constar otras circunstancias, como la adopción de medidas cautelares, los resultados de actuaciones de obtención de información, en definitiva, circunstancias relacionadas con las actuaciones, e incluso las circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporadas a otro. (Apartados 2 y 3 del artículo 100 del proyecto de reglamento)

dedica otro de sus artículos a la tramitación de las mismas⁵³⁹. De la previsión de la regulación destaca la posibilidad de que las citadas diligencias no se tramiten acogiéndose a un modelo preestablecido, aunque nada impediría que existiera el mismo, en cuyo caso debiere utilizarse; igualmente, la obligación de la extensión de dos copias, que será firmada por el personal de la Administración y por la persona con la que se realizan las actuaciones⁵⁴⁰. Precisa también el reglamento, algo absolutamente necesario, que dichas diligencias se incorporarán al respectivo expediente. Por último, en aras al principio de eficacia se establece que en aquellos casos que se recojan hechos que puedan tener incidencia en otros procedimientos, ya sea de aplicación de los tributos o sancionador, iniciado o que se pueda iniciar se remitirá copia al órgano competente.

Como vemos el Reglamento no hace si no precisar y recoger todos los extremos de uno de los documentos utilizados con más frecuencia. Con ello, el legislador, pretende que la documentación de cada actuación sea lo más completa y precisa posible en la medida en que ello revierte en seguridad y garantía para el administrado. Ciertamente no se recogen demasiadas novedades en relación con la regulación contenida en el RGIT⁵⁴¹; Si es de destacar que en el caso de que el obligado tributario no

⁵³⁹ Artículo 101. del proyecto.

⁵⁴⁰ Para el caso en que el citado obligado no pudiese o se negase a firmar, ello se hará constar en la diligencia. De igual modo, a éste se le entregará un ejemplar que si no aceptarse será considerado como rechazo y, como dispone el artículo 111 de la LGT, a los efectos de las notificaciones se tendrá por efectuada. Puede ocurrir que una determinada actuación no requiera la presencia de persona alguna para su realización, en ese caso será firmada por el personal e la Administración y se remitirá un ejemplar al obligado tributario.

⁵⁴¹ Creemos oportuno recoger aquí los dos artículos del RGIT que recogían el contenido y requisitos de las mismas, ya que de su simple lectura, vemos como el legislador ha mantenido la mayoría de la regulación, salvo pequeñas excepciones. Además, en la fecha en la que nos encontramos estos artículos son los vigentes en esta materia, y, por tanto hace aún si cabe, más necesario su inclusión. Disponen lo siguiente:

“Artículo 46. *Diligencias*

1. Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección.

2. Las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias y pueden bien ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de aquellos hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, incorporándose en documento independiente la mera propuesta de la Inspección con este fin.

3. En las diligencias constarán el lugar y la fecha de su expedición, así como la dependencia, oficina, despacho o domicilio donde se extiendan; la identificación de los funcionarios o agentes de la Inspección de los Tributos que suscriban la diligencia; el nombre y apellidos, número del documento nacional de Identidad y la firma, en su caso, de la persona con la que se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con que interviene; la identidad del obligado tributario a quien se refieran las actuaciones, y, finalmente, los propios hechos o circunstancias que constituyen el contenido propio de la diligencia. Las diligencias podrán extenderse sin sujeción necesariamente a un modelo preestablecido. No obstante, cuando fuere posible, se extenderán en papel de la Inspección de la correspondiente Delegación de Hacienda o, en su caso, Dirección General.

4. De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones. Si se negase a recibirlo, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

Cuando dicha persona se negase a firmar la diligencia, o no pudiese o supiese hacerlo, se hará constar así en la misma, sin perjuicio de la entrega del duplicado correspondiente en los términos previstos en el párrafo anterior.

Cuando la naturaleza de las actuaciones inspectoras, cuyo resultado se refiere en una diligencia, no requiera la presencia de una persona con la que se entiendan tales actuaciones, la diligencia será firmada únicamente por los actuarios y se remitirá un ejemplar de la misma al interesado con arreglo a Derecho.

Artículo 47. Contenido de las diligencias

1. Deberán constar en diligencia los elementos de los hechos imposables o de su valoración y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo.

2. Las diligencias recogerán, asimismo, los resultados de las actuaciones de obtención de información a que se refiere el artículo 12 de este Reglamento, así como la iniciación de las actuaciones inspectoras en el supuesto a que se refiere el apartado segundo del artículo 30 de este Reglamento.

3. En particular, la Inspección hará constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo:

a) Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los Órganos competentes.

b) Los hechos que conozca la Inspección, a través de cualquiera de sus Órganos, y sean de trascendencia tributaria para otros Órganos de la Administración del Estado o para otras Administraciones Públicas.

c) Los hechos, circunstancias y elementos a que se refiere el apartado segundo del artículo 3.º del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de Ley en materia tributaria, cuando dicho procedimiento se inicie como consecuencia de actuaciones inspectoras.

d) La identidad de quienes sean responsables solidarios o puedan serlo subsidiariamente de la deuda tributaria así como las circunstancias y antecedentes determinantes de tal responsabilidad.

e) Los hechos y circunstancias que permitan la incoación del expediente de revisión a que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria.

acepte una copia, el Reglamento atribuye los efectos recogidos en el artículo 111 de la LGT, por lo que su rechazo implica tener la notificación de la misma por efectuada. También, como hemos visto, se hace referencia a la expedición de una copia más en el caso de que pueda iniciarse otro procedimiento.

Por último, y, a nuestro juicio, valoramos la ubicación que tanto la Ley, como lógicamente la previsión reglamentaria, hacen de las diligencias: como comunes de los procedimientos, y no como específicas de Inspección.

- Informes: Son documentos emitidos por la Administración en relación con determinadas circunstancias. Esta posibilidad la establece el último párrafo del artículo 99.7 LGT: *“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”*. Este artículo debe ser completado con el desarrollo reglamentario. Y, en efecto, el artículo 102 del proyecto de reglamento de gestión prevé que los órganos de la Administración tributaria podrán emitir los informes que

f) Los hechos determinantes de la incoación de un expediente de cambio de domicilio tributario.

g) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones.

h) Los hechos que pudieran infringir la legislación de carácter financiero, cuyo cumplimiento corresponde verificar a la Inspección Financiera dependiente de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

i) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector, así como la índole de éstas.

j) Los hechos que resulten de actuaciones relativas a expedientes de devolución de ingresos indebidos”. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

sean preceptivos, así como los que sean necesarios para la aplicación de los tributos, y también aquellos que les sean solicitados siempre y cuando en estos últimos se fundamente la conveniencia de solicitarlos. Igualmente, el citado proyecto recoge los supuestos en los que dichos informes serían preceptivos, en la línea de los establecidos en el RGIT en vigor. Aunque el proyecto concreta los supuestos quizá de una forma más corta y matizada⁵⁴², y, con carácter general, como ocurría también

⁵⁴² El RGIT establece:” Artículo 48. *Informes*

1. *La Inspección de los Tributos emitirá, de oficio o a petición de terceros, los informes que:*

a) *Sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico.*

b) *Le soliciten otros Órganos y servicios de la Administración o los Poderes Legislativos y Judicial en los términos previstos por las leyes.*

c) *Resulten necesarios para la aplicación de los tributos; en cuyo caso, se fundamentará la conveniencia de emitirlos.*

2. *En particular, la Inspección deberá emitir informe:*

a) *Para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituida que incoe.*

b) *Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias o proceda la utilización de métodos indiciarios.*

c) *Cuando se promueva la iniciación del procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria.*

d) *Para recoger los resultados de la comprobación de las regularizaciones o actualizaciones efectuadas por la Empresa.*

e) *Cuando se solicite autorización para iniciar actuaciones de obtención de información cerca de personas o Entidades que desarrollen actividades bancarias o crediticias y que afecten a movimientos de cuentas u operaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de este Reglamento.*

f) *Para completar aquellas diligencias que recojan hechos que pudieran ser constitutivos de infracción tributaria simple, detallando las circunstancias que pudieran servir para graduar en su caso la sanción correspondiente.*

g) *Con el fin de recoger la propuesta de determinación de la cifra relativa de negocios para su ulterior asignación o de la proporción de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los regímenes forales de concierto o convenio.*

3. *Cuando otros Órganos o Servicios de la Administración o los Poderes Legislativo y Judicial soliciten informe de la Inspección, se emitirá, tramitándose, en su caso, a través de la Dirección General competente o de la Delegación de Hacienda que corresponda.*

En particular, se solicitará informe a la Inspección:

a) *Cuando se reclame el correspondiente expediente por el Tribunal Económico-Administrativo competente ante el que se haya solicitado la condonación graciable de sanciones impuestas con ocasión de actuaciones inspectoras, de acuerdo con el artículo 128 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas. Se solicitará, asimismo, informe por los Órganos económico-administrativos cuando se interponga directamente reclamación contra la liquidación tributaria resultante de un acta de conformidad.*

b) *Cuando se solicite por una persona o Entidad que desarrolle actividades empresariales el aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas tributarias y el Órgano competente para concederlo lo considere preciso en orden al aseguramiento de aquéllas. En este caso, el informe versará acerca de la situación económico-financiera y patrimonial de la Empresa.*

con la distinta documentación ya comentada⁵⁴³. Realmente, lo que hace el proyecto de Reglamento a diferencia de el RGIT es establecer una cláusula general clara que son los supuestos de aplicación de los tributos, y de orden normativa, recoge además tres supuestos tasados y deja abierta la posibilidad, como también lo hace el artículo 48 RGIT a los caso en que sean solicitados siempre y cuando sean de conveniencia. Eso si comparamos los Reglamentos, pero es que la Ley General, de superior rango, ya ha establecido como preceptivos aquellos que solicite la Administraciones, o los poderes ejecutivo o judicial. En definitiva, el proyecto de reglamento, además de repetir los supuestos de aplicación de los tributos, y de establecimiento por la normativa tributaria, recoge unos supuestos más concretos. Creemos que esta redacción es más sencilla y menos compleja que la actual del RGIT. Diciendo ambas básicamente lo mismo, con la salvedad ya hecha de que el RGIT se refiere a informes emitidos por Inspección y la LGT a los órganos de aplicación de los

Asimismo, habrá de acompañar informe de la Inspección al expediente que se remita al Órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando se hayan apreciado indicios de posible delito contra la Hacienda Pública.

4. Siempre que el actuario lo estime necesario para la aplicación de los tributos podrá emitir informe, justificando la conveniencia de hacerlo.

Asimismo, los Jefes de los Órganos o unidades con funciones propias de la Inspección, cuando lo juzguen conveniente para completar actuaciones inspectoras, Podrán disponer que se emita informe por los actuarios o emitirlo ellos mismos a la vista del expediente.

La Inspección de los Tributos podrá emitir informe para describir la situación de los bienes o derechos del sujeto pasivo, retenedor o responsable al objeto de facilitar la gestión recaudatoria del cobro de las deudas tributarias liquidadas.

5. Cuando los informes de la Inspección complementen la propuesta de liquidación contenida en un acta, recogerán; especialmente, el conjunto de hechos y los fundamentos de Derecho que sustenten aquélla”.

⁵⁴³ Los supuestos que propone el proyecto de reglamento son:

- En caso de aplicación del régimen de estimación indirecta de bases o cuotas tributarias. Ya está establecido en el artículo 48.2.b).
- Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no correspondan al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador. En el artículo 48.2. c) y f) RGIT quizá podamos ver la misma línea que el Reglamento que se pretende aprobar.

Cuando se aprecien indicios de delito contra la hacienda Pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal. Así lo preceptúa el último párrafo del artículo 48.3 RGIT.

tributos, nos parece más sencilla y menos farragosa la que nos presenta el legislador. No es necesario, tal y como se regula en la LGT, descender a cada caso particular como hace el RGIT, ya que cuando sean necesarios dichos informes la ley propia en cada caso lo puede establecer y automáticamente será preceptivo.

Una vez analizadas la documentación de actuaciones derivadas de las “fases de los procedimientos tributarios”, como hemos clasificado al principio de este epígrafe, es necesario que realicemos una referencia a las liquidaciones tributarias.

- Liquidaciones tributarias. Sin duda, de todo lo analizado y por analizar en este epígrafe, se trata de una de las cuestiones más importantes. De hecho, como veremos al estudiar los procedimientos es una de las formas de terminación presente en cada uno de ellos, y, de gran relevancia práctica. Pero esta importancia no es algo nuevo, o consecuencia de la actual regulación, la liquidación tributaria ha sido una de las materias más estudiadas por nuestra doctrina y sobre la cuál se han realizado numerosísimos trabajos⁵⁴⁴.

Nosotros, a continuación, pretendemos realizar un estudio de la liquidación, si bien hemos de matizar que el mismo no pretende ser

⁵⁴⁴ No pretendemos citar todos los estudios sobre ya que son numerosísimos los existentes desde el segundo tercio del s.XX, podemos destacar, entre otros; BOLLO AROCENA, C *Análisis jurídico de la liquidación provisional de oficio*. EDERSA. Madrid. 1987; CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El acto de liquidación”, op.cit, del mismo autor también “el procedimiento simplificado...”, op.cit, “notas sobre el procedimiento de liquidación...”, op.cit, entre otras; DE LA PEÑA VELASCO, G. “La liquidación provisional...”, op.cit; FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación...*, op.cit; LAGO MONTERO, J.M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit; MICHELI, G.A., “El procedimiento tributario de liquidación(primeras observaciones)”. R.D.F.H.P 144/1974; PALAO TABOADA; C “Naturaleza y estructura...”, op.cit; PÉREZ ARRAIZ, J: *La liquidación...*, op.cit; RUIZ GARCÍA, J.R. *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid 1987; TURPÍN VARGAS, J., “Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias”. R.D.F.H.P 95/1971.

exhaustivo. Ya han sido planteados en la primera parte de la presente obra los problemas existentes en relación con las liquidaciones provisionales de los órganos de gestión, y en ella se ha analizado con mayor detenimiento la doctrina y jurisprudencia sobre la materia. Lo que se pretende a continuación es presentar las novedades o precisiones que realiza la actual LGT, así como los problemas que la misma pueda plantear⁵⁴⁵.

La primera novedad que podemos señalar, en relación con las liquidaciones tributarias, es que por fin se introduce un concepto sobre la misma. Ello venía siendo demandado por la doctrina, y ello porque, como manifiesta HUESCA BOBADILLA, “La ausencia de ese concepto de liquidación tributaria, criticada por la doctrina al mostrarse, en otros ámbitos, esa ley muy proclive a las definiciones, trató de suplirse por la misma a lo largo de estos años, apareciendo así diversos conceptos de liquidación tributaria, tanto desde una perspectiva estática, como acto de liquidación, como desde una perspectiva dinámica, como culminación de un procedimiento de gestión tributaria”⁵⁴⁶. Ciertamente, la cuestión no era baladí ya que la terminología no era clara⁵⁴⁷ ya que con el término

⁵⁴⁵ Somos conscientes de que el tratamiento de las liquidaciones tributarias con exhaustividad podría conllevar otro trabajo de similares características al actual y, por ello, pretendemos, exponer las líneas más generales y básicas. Por otro lado, sabemos que esta figura tributaria tendría encuadre en numerosos apartados del presente trabajo, pero hemos elegido este por considerarlo el más idóneo, desde el punto de vista sistemático. La LGT los sitúa en este lugar, y además su conocimiento nos va a permitir entender de una manera más clara el desarrollo y terminación de los procedimientos. En efecto la liquidación tributaria es una forma de terminar muchos de los procedimientos pero hemos preferido encuadrarla aquí para darle un tratamiento general, sin perjuicio de las especialidades que podamos señalar cuando se realice el estudio detallado de cada procedimiento.

⁵⁴⁶ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 691.

⁵⁴⁷ Aún así parecía unánime que “a fin de evitar equívocos y multiplicidad de términos, pensamos que el empleo del término «liquidación» debe servir desde una óptica jurídico-dogmática para designar:

- a) Al acto por el que, provisional o definitivamente, se pone fin al procedimiento de aplicación del tributo.

liquidación se identificaba tanto al acto⁵⁴⁸ como al procedimiento⁵⁴⁹. Sin embargo, suscribimos con la doctrina que “la diferencia (...), entre procedimiento y liquidación, aparece como una distinción entre el todo y la parte. La liquidación es el acto administrativo que, dentro del procedimiento de gestión tributaria, incorpora un pronunciamiento sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible”⁵⁵⁰. Esta situación se ve claramente reflejada en los estudios sobre la reforma de la LGT donde se planteaba con mucha claridad la necesidad de un concepto sobre la misma⁵⁵¹.

-
- b) A las operaciones no administrativas a que pueden venir obligados los particulares en orden a la aplicación de los tributos. Es el supuesto de las denominadas «autoliquidaciones» y «declaraciones-liquidaciones».

Por el contrario, al *conjunto de actuaciones* que lleva a acabo la Administración con ocasión de la aplicación de las normas tributarias, parece más adecuado denominarlas «actividad de gestión» y, al procedimiento al que se ha de ajustar ésta en tales actuaciones «procedimiento de gestión tributaria» NÚÑEZ PÉREZ, G. “La actividad administrativa...”, op.cit. Pág. 47.

⁵⁴⁸ Como ya se han mencionado han sido muy numerosos los estudios realizados sobre la liquidación, y, ello, en gran medida debido a la falta de conceptualización por parte de la anterior LGT. Si ánimo de ser exhaustivo, y reemitiéndonos a lo ya expuesto sobre el acto de liquidación en la primera parte, capítulo segundo epígrafe segundo de la presente obra, creemos oportuno recordar el concepto muy admitido por la doctrina que fue sobre el mismos; ““podemos definir el acto de liquidación como aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en un cumplimiento de un poder-deber y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda”. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El acto de liquidación...”, op.cit. Pág. 653.

⁵⁴⁹ “El procedimiento de liquidación se puede definir como una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí, y orientados a la consecución de un efecto jurídico unitario: la fijación y exigibilidad de la obligación tributaria principal” CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. Notas sobre el procedimiento de liquidación...”, op.cit. Pág. 130.

⁵⁵⁰ LAGO MONTERO; J.M, “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág. 54.

⁵⁵¹ Se contiene en el informe 2001 lo siguiente “La liquidación es la forma más significativa en que se plasma la terminación de la aplicación de los tributos mediante resolución administrativa. Por ello, se propone incorporar una definición de la misma en relación a aquellos actos resolutorios mediante los cuales el órgano competente de la Administración determina el importe de las deudas tributarias, de conformidad con lo previsto en las Leyes y Reglamentos de cada tributo”. Informe 2001.Pág. 131.

La LGT opta por recoger un concepto y así su artículo 101. 1 establece que “*La liquidación tributaria 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*”. Como ha sido manifestado por la doctrina⁵⁵² “Con la promulgación de la LGT de 2003, el término liquidaciones reserva para designar los actos administrativos de cuantificación de las prestaciones, según el ap.1 del artículo 101, sin que la Ley se refiera a una función de liquidación ni al correspondiente procedimiento.

Por el contrario, el acto de liquidación puede ser el resultado- según la LGT- de procedimientos y hasta de funciones distintas, al articular unas y otros en función de los órganos que los desarrollan”⁵⁵³. Ciertamente, valoramos muy positivamente que la LGT haya adoptado un concepto del mismo puesto que si bien no era necesario para la aplicación de la misma si contribuye a la claridad y a facilitar la aplicación de los tributos⁵⁵⁴.

Y es que el significado del término liquidación ha variado con el transcurso del tiempo. Mejor dicho, más que el significado que siempre se puede identificar con cuantificación, en realidad han variado las

⁵⁵² MARTÍN QUERALT, J /LOZANO SERRANO, C/ POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario*. Aranzadi. Pamplona. Novena edición. 2004. Pág. 149.

⁵⁵³ En este sentido afirma PÉREZ ROYO, F. “en el procedimiento tributario moderno (...) no sólo desaparece el acto administrativo de liquidación como momento necesario del procedimiento para hacer exigible la deuda, sino que, además, quedan confundidas en un solo acto las fases de gestión y recaudación”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 231-232

⁵⁵⁴ Así también lo entiende la doctrina al afirmar que “a diferencia de la Ley 230/1963, el nuevo texto afronta el concepto de liquidación en consonancia con la tónica general de la Ley de establecer conceptos cuya ausencia no tendría trascendencia práctica pero que coadyuvan a la mejor comprensión del texto y a la incorporación al ordenamiento positivo de los conceptos fundamentales del derecho tributario”. AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 230.

actuaciones que se encaminan a él. Así hoy en día tenemos distintos modelos que nos pueden llevar a una liquidación; La doctrina⁵⁵⁵ ha hablado del modelo de de “gestión administrativa”, para referirse a ese modelo que se inicia de oficio y cuyo resultado es una liquidación provisional que se produce en tributos periódicos como el IBI, y la mayoría de los locales. Otro modelo sería el de declaración, procedimiento que estudiaremos al detalle con posterioridad, pero que su resultado es una liquidación realizada por la Administración, y, por último están las autoliquidaciones que son, como veremos a continuación, también operaciones de cuantificación pero realizadas por el particular, y sobre muchas de las cuáles, nunca intervendrá la Administración. Pero, además lo llamativo es que todos estos modelos podrán ser cotejados, comprobados o investigados por la Administración y el resultado de ello será una liquidación, provisional o definitiva en función de los casos. Y, precisamente, este último supuesto será de los más frecuentes en nuestro sistema tributario. Como se ha afirmado⁵⁵⁶, “liquidar un tributo es, en sentido estricto, ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible”, pero como continua el mismo autor, hemos de entender la actividad de liquidación en un sentido amplio, que comprenderá “no sólo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello”.

Ahora bien, como ha quedado expuesto a lo largo de nuestro trabajo, con la generalización del sistema de autoliquidaciones son “los

⁵⁵⁵ En este sentido vid. MARTÍN QUERALT, J /LOZANO SERRANO, C/ POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 149-150.

⁵⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen II. Derecho Tributario. Parte general. Marcial Pons. Vigésimo tercera edición. Madrid.2004. Pág. 148. En idénticos términos FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 194.

obligados tributarios quienes vienen asumiendo, en las dos últimas décadas, las verdaderas *funciones aplicativas* del tributo. Importa, por ello, retener que salvo en las escasas ocasiones en las que el tributo se gestiona mediante declaración de hechos (por el obligado tributario) seguida de la, en estos casos, imprescindible actividad liquidadora de la Administración (arts. 128 a 130 LGT), en todas las demás la *liquidación tributaria practicada por la Administración* no constituye, en realidad, una actividad aplicadora del tributo, pues ni precede lógicamente o jurídicamente a la *determinación* de las obligaciones tributarias ni resulta necesaria para su *cumplimiento* o *exigibilidad*. La liquidación de la Administración tributaria representa más bien un acto de *reacción* y *corrección* (en suma, *regularización*) de las *omisiones, incorrecciones, e irregularidades cometidas por los obligados tributarios en la aplicación del tributo, y detectadas (tras la función controladora) por los órganos de gestión e inspección tributaria*⁵⁵⁷. Compartimos con el autor que quizá sea más idónea la utilización del término “función regularizadora de la liquidación”, más que actividad aplicativa del tributo. Y como sigue afirmando “en definitiva, la *liquidación administrativa tributaria* hace años que dejó de ser el acto de determinación y aplicación administrativa del tributo, para convertirse en el *acto resolutorio de un procedimiento (contradictorio) de control fiscal* (Verificación de datos; comprobación limitada o comprobación inquisitiva). Expresado en otros términos, lo anterior significa que el acto administrativo de liquidación hace décadas que abandonó el ámbito de la *fisiología tributaria* (funcionamiento normal), para incorporarse al de la *patología (también propia) del sistema tributario*”⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ La cursiva no es nuestra.

⁵⁵⁸ Término acogido por la doctrina y que nos parece muy sintomático de la situación que estamos analizando. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso...*, op.cit. Pág. 339 y ss.

En efecto, cambia el sentido del acto de liquidación, ahora normalmente será el fruto de una actividad de control⁵⁵⁹ que puede conllevar cierta comprobación o investigación que podrá ser realizada tanto por los órganos de gestión como los de inspección. Sin embargo, este cambio que hemos querido reflejar no es causa de la actual LGT, ni aparece como algo nuevo en nuestro sistema tributario. La LGT es un reflejo de algo que ya venía ocurriendo con anterioridad⁵⁶⁰; la consolidación de un sistema que se calificó como de “privatización de la gestión tributaria”⁵⁶¹, en el cuál las labores de calificación, liquidación e información llevadas a cabo por el contribuyente, el tratamiento de la información, las tecnologías informáticas, y el cambio de concepción de lo que era las antiguas “oficinas liquidadoras” , entre otras circunstancias, provocan una auténtica revolución, aunque “silente”⁵⁶², en nuestro sistema tributario⁵⁶³.

⁵⁵⁹ Como ha mantenido la doctrina, “las actuaciones de control persiguen una *doble finalidad*; por una parte, el restablecimiento de la disciplina fiscal mediante la *regularización de los incumplimientos tributarios detectados*; por otra, la *incentivación del correcto comportamiento de otros contribuyentes* (efecto inducido), que, ante la posibilidad de ser objeto de una actuación de control, opten por cumplir voluntariamente sus obligaciones fiscales”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 293.

⁵⁶⁰ Nos remitimos de nuevo a la primera parte del trabajo.

⁵⁶¹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. “La privatización...”, op.cit.

⁵⁶² Término que venimos utilizando a lo largo de nuestro trabajo utilizado extraído de la monografía LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M., *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit.

⁵⁶³ La importancia en la actualidad de lo que son hoy los órganos de gestión viene sin duda manteniéndose en toso nuestro trabajo. Ello es debido a la atribución de funciones comprobadoras, que de una forma poco clara, polémica y controvertida, como hemos manifestado, realizaron las sucesivas reformas de la anterior LGT, con especial relevancia la Ley 25/1995. Ello no quiere decir que todavía en la actualidad estos tratamientos y esta atribución no sea temida por la doctrina, muestra de ello puede ser la siguiente afirmación: “En suma, dictar el acto de liquidación entraña una actividad de calificación jurídica muy apegada al principio de legalidad tributaria, que exige como tal conocimientos jurídicos, al menos elementales, y respecto al derecho, exigencias éstas desgraciadamente no siempre presentes en los órganos liquidadores de la Administración tributaria actual, imbuida de ideas economicistas e impregnada de comodidades mecanicistas”. CAZORLA PRIETO, L.M. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág.449. Ciertamente, las funciones de los órganos de

En cuanto al contenido del acto de liquidación, hemos de precisar que la LGT no lo recoge como tal, al igual que no lo hacía la anterior ley, pero el mismo sí puede ser extraído de la regulación de la notificación de la liquidación tributaria que realiza el artículo 102. LGT, así las liquidaciones habrán de contener: “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*”. Esta regulación, unida a las apreciaciones doctrinales y jurisprudenciales nos puede llevar a determinar el exacto contenido de la misma. En este sentido matiza HUESCA BOBADILLA “La nueva ley, como la que le precedió (art. 124.1 de la LGT/1963), se refiere, en cierto modo, al contenido del acto de liquidación, al referirse al contenido del acto de notificación de la liquidación en el artículo 102.2, destacando los tres primeros apartados, por formar parte, en sentido propio, del acto de liquidación: la identificación del obligado tributario, los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, y 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

gestión han sido ya definitivamente establecidas pero quizás es cierto que a veces no alcanzamos a valorar lo que ellas mismas suponen. La informática y los controles masivos pueden ayudar al cumplimiento de las obligaciones tributarias pero ello nunca debiera permitirse si supone un menoscabo de la seguridad jurídica o de las garantías de los administrados. La actual LGT parece querer respaldar esta opinión, y protege estos principios, ahora sólo queda que los propios órganos de gestión sepan respetarlos y cumplirlos en todo momento.

los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho”⁵⁶⁴. La jurisprudencia señaló la necesidad de que el contenido de las liquidaciones notificadas al obligado tributario contuviera los elementos esenciales de las mismas⁵⁶⁵, entre ellos existió una gran casuística en relación con la motivación cuya falta en muchas liquidaciones conllevó su nulidad. Como manifiesta PÉREZ ROYO en relación con la motivación lo que vine a establecer la LGT es que: “En definitiva, cuando la Administración se aparte, en cuestiones de hecho o de derecho, de la declaración formulada por el sujeto, deberá fundamentar cumplidamente por qué lo hace, de manera que el sujeto alcance a comprender el sentido del acto y pueda oponerse a él si lo estima oportuno. En los casos en que la Administración gire la liquidación sin apartarse de los datos consignados por el sujeto y sin rectificar el criterio con el que éste ha aplicado la normativa relevante, la motivación es innecesaria”⁵⁶⁶. Ya era doctrina consolidada la necesidad de la motivación

⁵⁶⁴ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 698

⁵⁶⁵ Es numerosa la jurisprudencia, existente en la materia sirva de ejemplo el siguiente razonamiento del Tribunal Supremo: “*Es obvio que, vistas las circunstancias del caso y todos los elementos de juicio de que se dispone, hemos de llegar a la conclusión de que procede declarar la nulidad de las liquidaciones cuestionadas, al no especificarse, con la debida precisión, en las notificaciones individualizadas y personales de las mismas -tal como se ha aducido- todos los elementos esenciales configurativos de la deuda tributaria, tales como los tipos de gravamen, las bases impositivas, los medios de cálculo y las consecuentes operaciones matemáticas efectuadas en aplicación de los coeficientes correctores y bonificadores, con la consecuente y evidente «indefensión» de la entidad afectada.*”

La doctrina jurisprudencial tiene sentado, al efecto, que las notificaciones personalizadas de las liquidaciones tributarias han de contener todos los elementos esenciales conformantes de la deuda exaccionada, sin que sea admisible globalizarlos, ni incluirlos conjuntamente en la cuota misma, ni sumarlos directamente a ninguna de las partidas integrantes de aquélla, ya que el interesado y, en su caso, después, la Sala de justicia, para concretarlos o sacar la conclusión de cuál es su alcance y especificidad, no puede ni debe entrar a practicar nuevamente las liquidaciones, supliendo las funciones de la Administración, ni menos aún a intentar desentrañar el contenido real de lo que por su propia oscuridad es contrario a Derecho (al violar una de las más elementales garantías del contribuyente)”. Sentencia del Tribunal supremo de 8 de mayo de 1999, con el mismo criterio se mantiene en Sentencia de 2 de diciembre de 2001. Afirma también el contenido de la liquidación el Tribunal supremo en Sentencia de 30 de octubre de 1998.

⁵⁶⁶ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 234

de las liquidaciones, como se ha puesto de manifiesto con exhaustividad en la primera parte del presente trabajo, y “la redacción dada a ese artículo 102.2 c) va a dejar muy poco margen, por no decir, ninguno para que sigan sin motivarse esas liquidaciones provisionales paralelas so pena de una posible anulación de las mismas por defecto de forma originador de una evidente indefensión”⁵⁶⁷, y añadimos no solo un tipo de liquidaciones, sino todas deberán ser correctamente motivadas, por aplicación de la LGT, aunque, como hemos manifestado, ello no conlleva ninguna novedad ya que si bien en la anterior ley no se precisaba tan claramente, era obligatorio por la aplicación de la LPJAP-PAC.

En cuanto a las características de las liquidaciones tributarias, podemos señalar su no vinculación a los datos declarados por el contribuyente⁵⁶⁸, el carácter de acto administrativo, con todo lo que ello implica, resolutorio, su eficacia declarativa, y su carácter singular o individualizado, en la medida en que cuantifica una obligación tributaria concreta respecto a un sujeto pasivo⁵⁶⁹.

⁵⁶⁷ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 719.

⁵⁶⁸ Establece el artículo 101. 1 *in fine* “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”.

⁵⁶⁹ La doctrina ha extraído también las características o naturaleza jurídica en el mismo sentido, es el caso de CAZORLA PRIETO que destaca como características de las liquidaciones las siguientes: se trata del “ejercicio de una potestad administrativa, la liquidadora” que “desemboca en un acto administrativo resolutorio”, y “entraña una actividad de calificación jurídica”; “tiene eficacia declarativa y no constitutiva”; “hace determinada, líquida y exigible la obligación tributaria”, y ello, “con respecto a un obligado tributario concreto y singular; es, por ende, también determinativa en lo subjetivo”. CAZORLA PRIETO, L.M. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág.449. También, del concepto de liquidación extrae MENÉNDEZ MORENO las siguientes “notas que describen su naturaleza jurídica: Es un acto administrativo resolutorio(...) Esto es respecto a su naturaleza jurídica cabe decir que tiene eficacia declarativa y no constitutiva, en la medida en que la obligación tributaria surge con la realización del hecho imponible y no con la liquidación, que únicamente determina la cuantía de la deuda tributaria; Es un pronunciamiento o acto administrativo sobre la existencia e importe de la obligación tributaria de ingreso (...); tiene un carácter singular o individualizado(...)se refiere siempre a un deudor tributario determinado; El resultado puede ser a

Por último, pero no menos importante, en relación con las liquidaciones hemos de analizar la clasificación que de las mismas hace la LGT: liquidaciones provisionales y definitivas. Esta división no es nueva, lo que si es característica de la nueva regulación es su claridad con las que distingue a unas y a otras eliminando los anacronismos de la LGT anterior y las referencias incorrectas que contenía el artículo 121 LGT de 1963 como, por ejemplo, la referencia a la prescripción. Ahora bien, el contenido es igual que la anterior e incluso en la forma de conceptuar a ambos tipos, es decir, la liquidación provisional como aquellos casos que no son definitivas, y en el resultado, la regla general será las provisionales en contraposición del número inferior de definitivas⁵⁷⁰. En efecto, serán liquidaciones definitivas aquellas que se establezcan así por ley y las practicadas “*previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria*”⁵⁷¹. Es decir, el resto serán liquidaciones provisionales, por tanto, como afirma la doctrina, es necesario “indicar que rompiendo una tradición en el ámbito tributario que permitía distinguir varias clases de liquidaciones (caucionales, a cuenta,

ingresar o a devolver o compensar”. MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 309-310.

⁵⁷⁰ Así lo entiende también la doctrina: “el segundo párrafo del apartado I es casi una repetición del anterior art. 121.1, lo mismo que la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas. Da la impresión de que la liquidación provisional es la regla general y la definitiva, la excepción, ya que la liquidación definitiva sólo se predica de las practicadas en el procedimiento inspector de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria según la letra a) del apartado 3 (y aún así, se sigue excepcionando en el apartado 4). En la anterior legislación eran definitivas las liquidaciones “practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible, haya mediado o no liquidación provisional”.

No se sabe cuál es la normativa tributaria que otorgue el carácter de definitiva, como dice la letra b) del apartado 3”. MANTERO SAENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 527. En el mismo sentido, “la LGT continúa son definir las liquidaciones provisionales, caracterizándolas por contraposición a las definitivas; aún cuando ejemplifique algunos supuestos en los que pueden dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento inspector”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 341.

⁵⁷¹ Artículo 101.3 LGT.

previas, complementarias, parciales y totales, provisionales y definitivas) la vigente Ley General Tributaria las clasifica en provisionales y definitivas (artículo 101.2). La primera acepción, únicamente es aplicable a aquellas liquidaciones que habiendo sido practicadas en un procedimiento de inspección, hayan sido objeto de comprobación e investigación la totalidad de los elementos de la obligación tributaria; en consecuencia, tendrán el carácter de liquidaciones provisionales, en principio, todas aquellas que hayan sido consecuencia de procedimientos de gestión tributaria”. Por tanto, continúa afirmando, “la distinción entre una y otra clase de liquidaciones tributarias viene determinada, esencialmente, por el órgano que las haya dictado en el sentido de que todas aquellas que deriven de órganos de gestión tributaria tienen el carácter de liquidaciones provisionales, pero al tiempo, cuando las liquidaciones proceden de los órganos de inspección tributaria habrá que considerar también el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas, porque si lo han sido con carácter parcial de los elementos integrantes de la obligación tributaria o se trata de los supuestos previstos en el apartado 4 del artículo 101, se calificarán como liquidaciones provisionales...”⁵⁷². De lo cual podemos concluir que, al estudiar los órganos de gestión, siempre estaremos ante liquidaciones provisionales, quedando fuera de polémica el alcance de la comprobación que conlleva a la citada liquidación⁵⁷³ que sólo afectará a los órganos de

⁵⁷² ESEVERRI, E, *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 317-318.

⁵⁷³ Manifiesta la doctrina, “... uno de los mayores problemas que ha planteado a lo largo de estos años la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas, ha sido determinar lo que debe entenderse por, «comprobación administrativa», al producirse la asunción paulatina por los órganos de gestión de funciones comprobadoras, de forma que el carácter provisional o definitivo de una liquidación tributaria no va a depender tanto del resultado y alcance de esa previa comprobación administrativa como del órgano que la efectúe. En este sentido, puede afirmarse que, sólo será liquidación definitiva la girada, en su caso, tras la completa comprobación inspectora, pues la previa actividad comprobadora realizada por los órganos de gestión sólo puede dar lugar a una liquidación provisional. En definitiva, la previa comprobación administrativa deja de ser un presupuesto que sirva para definir el acto de liquidación definitiva y por contraposición el de liquidación provisional.

inspección⁵⁷⁴. Hemos de afirmar por tanto que la liquidación provisional se gira cuando la Administración no ha podido contar con todos los elementos necesarios para conocer la totalidad de la situación frente a ella de un determinado obligado tributario, y, por tanto, si todas las liquidaciones que realicen los órganos de gestión son provisionales, de ello deriva que nunca los órganos de gestión podrá conocer la totalidad de la situación jurídico tributaria de un a determinada persona, y si lo consiguen, piénsese en obligados cuyos hechos imposables no tengan relación con funciones vetadas a los órganos de gestión, como puede ser la contabilidad, el resultado de las mismas sería una liquidación provisional y nunca una definitiva, y es que, aunque compartamos con la doctrina que “las liquidaciones tributarias provisionales se giran cuando la Administración no cuenta con los elementos de juicio necesarios para determinar definitivamente la deuda tributaria, necesitando de una actuación administrativa posterior para modificarla o confirmarla. Las liquidaciones provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia. Son susceptibles de ser rectificadas, en tanto no haya transcurrido el plazo de

Sin embargo, tampoco dará lugar en todo caso a una liquidación definitiva la previa actuación comprobadora de la inspección, pues, como vamos a ver, cuando esa actuación se documente en un acta previa procederá girar una liquidación provisional”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 702.

⁵⁷⁴En efecto, si es necesario determinar el alcance de la misma en el caso de que la liquidación provisional sea realizada por los órganos de inspección, ya que estos podrán dictar ambos tipos de liquidaciones No en vano el artículo 101. 4 LGT establece determinados supuestos en los cuales siempre procederá la liquidación provisional. Suscribimos con la doctrina que: “del análisis de los artículos 101.2 y 142 de la NLGT, podemos decir que serán liquidaciones definitivas, además de las así determinadas por otras normas tributarias, las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación *de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria* en el periodo objeto de comprobación, salvo en los casos contemplados en el apartado 4 del artículo 101 LGT.

En definitiva, de la primera parte de la norma contenida en esta letra a), se deduce que será liquidaciones provisionales, por exclusión, todas las que se realicen fuera del procedimiento inspector y las que se realicen tras un procedimientos inspector en el que no se hayan comprobado e investigado la totalidad de los elementos de la obligación tributaria”. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva *AAVV Visión práctica...*, op.cit. Pág.123.

prescripción (4 años), mediante la formulación de otra liquidación”⁵⁷⁵, no es menos cierto que en la realidad estas liquidaciones acaban por ser las únicas en la vida de la mayoría de las obligaciones tributarias por el simple hecho del transcurso del tiempo sin que la Administración inicie ningún otro procedimiento de comprobación. Ello, cuando no se trate de tributos regidos por el sistema de autoliquidación, que son la mayoría, ya que en estos casos numerosas autoliquidaciones serán perpetuadas en el tiempo y por tanto, se tratará de obligaciones tributarias cuyo cumplimiento total se comprende de la realización de la autoliquidación y el correspondiente ingreso o solicitud de devolución y el transcurso del tiempo⁵⁷⁶.

⁵⁷⁵ MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 311. Coincide un amplio sector doctrinal en definir así las liquidaciones provisionales. Se afirma, por ejemplo, que “la liquidación provisional responde a la idea de que la Administración no cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para determinar de forma definitiva la cuantía de la deuda tributaria y que, por tanto, considera que puede ser necesaria una actuación administrativa posterior tendente a modificarla. Aunque – aún en estos casos – las posibilidades de modificación de una liquidación provisional realizada por la Administración se ven delimitadas y reducidas por la Ley (arts. 140 y 148 LGT) al descubrimiento de «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en el acto de liquidación”. FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso...*, op.cit. Pág. 160-161. En el mismo sentido vid. FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 206. En el mismo sentido, Puede afirmarse, no obstante, que la *distinción entre la liquidación provisional y la definitiva radica en que esta última se ha practicado previa y completa comprobación inspectora (de la totalidad) de los elementos determinantes de la obligación tributaria y su valoración y cuantificación*; esto es, la que ha sido girada cuando la *Inspección* entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para la definitiva regularización de la situación tributaria del sujeto. En caso contrario, la liquidación será provisional. Puede definirse, pues, la *liquidación provisional* como la *determinación administrativa* de la obligación tributaria, efectuada tanto por los órganos tanto *de gestión* como de *inspección tributaria*, pero de efectos transitorios en cuanto que es *susceptible de revisión* por la Administración en *sucesivos procedimientos de gestión o de inspección*”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 341

⁵⁷⁶ En relación con ello afirma la doctrina “la fragmentación y diferenciación, orgánica y procedimental, de las funciones administrativas de comprobación en la nueva LGT, provoca, entre otros efectos, la perversión del orden o de la relación natural y, por lo mismos deseable entre liquidaciones provisionales y definitivas, haciendo que la liquidación *normal* no sea ya la definitiva (ahora, *excepcional*), sino la liquidación provisional. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 343.

Es cierto que los órganos podrán dictar una liquidación provisional que podrá ser completada pero no modificada, salvo aparición de nuevos hechos, por la Administración. En efecto, nos encontramos en este momento con la gran novedad que supone la liquidación provisional regulada por la LGT, y es la atribución de efectos preclusivos⁵⁷⁷ que se da a la mayoría de las mismas⁵⁷⁸. Este efecto preclusivo tiene gran importancia y debe ser valorado muy positivamente, como hemos manifestado ya en la primera parte de la presente obra, era una demanda necesaria en un sistema jurídico que pretende dotar de garantías al procedimiento⁵⁷⁹. Ahora bien, parte de la doctrina sigue manteniendo que

⁵⁷⁷ Así lo establece el art. 140 de la LGT en relación con las liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación abreviada o comprobación de valores.: “1. *Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior 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*”.

⁵⁷⁸ Compartimos con ESEVERRI que: “Como regla general se puede mantener que aquellas que tienen su causa en procedimientos de gestión tributaria, no pueden ser objeto de nueva comprobación en relación con los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto de regularización y en atención a los que se ha girado la referida liquidación, dicho de forma más sencilla, aquello que haya sido objeto de la liquidación provisional, no puede volver a ser comprobado (artículo 140.1 LGT). No obstante, cuando la liquidación provisional dictada en el curso de un procedimiento de gestión tributaria se haya limitado a constatar la verificación de una autoliquidación, la Ley permite una posterior comprobación de su objeto, dado que en sentido auténtico, a través de ese procedimiento de verificación de datos sólo se ha llevado a cabo la comprobación “formal” de los hechos declarados por el obligado tributario, es decir, no ha existido una auténtica función comprobadora de su situación tributaria (artículo 133.2 LGT)”. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 320.

⁵⁷⁹ “Cuando media una liquidación provisional es admisible una liquidación posterior sobre el mismo tributo y ejercicio, lo que no significa que la liquidación provisional pueda, sin más, ser rectificadora por el mismo u otro órgano administrativo, pues una de las preocupaciones constantes de la nueva Ley es el incremento en la seguridad jurídica, que podría quedar afectada por una excesiva revisabilidad de dichas liquidaciones”(…) “En definitiva, la nueva Ley supone incrementar notablemente la seguridad jurídica al diferenciar claramente los conceptos de liquidación provisional y liquidación susceptible de rectificación, resolviendo así las dudas que plantea el régimen actual al señalar en cada caso concreto el alcance de la comprobación que pueda realizarse posteriormente”. COLOMER FERRÁNDIZ, C *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 121-122.

las liquidaciones provisionales son modificables libremente⁵⁸⁰, como las anteriores, si bien incluye los matices de la LEY 2003 por la que es necesario que se den nuevos hechos. No es que no estemos de acuerdo pero creemos que el término conduce a la confusión, de ahí que defendamos que este tipo de liquidaciones con efectos preclusivos debieran llamarse “liquidaciones parcialmente definitivas”⁵⁸¹; predicar su libre modificabilidad puede inducir a errores, cuando esta libertad debiera ser la excepción ya que todas aquellas liquidaciones giradas por gestión, a excepción de las que son fruto de la verificación de datos, tienen atribuidos unos efectos preclusivos salvo aparición de nuevas circunstancias. Ciertamente se está afirmando lo mismo, pero nos resulta más clara la segunda opción. El legislador sigue recogiendo el término “liquidación provisional”, cuando ha establecido efectos preclusivos respecto a los elementos comprobados. Ello lleva a numerosas confusiones⁵⁸². Se entiende por provisional “Que se hace, se halla o se

⁵⁸⁰ “Precisamente en lo que concierne al alcance de esta «fijeza» del estado derivado del acto de liquidación, a las vías para su rectificación o revisión, es donde se centra la distinción fundamental entre las clases de liquidaciones tributarias: provisionales y definitivas. Las liquidaciones provisionales son susceptibles de ser rectificadas, en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción, mediante otra liquidación seguida de otro procedimiento tributario en el que se hayan puesto de manifiesto nuevos elementos. En cambio las liquidaciones definitivas no pueden ser rectificadas si no es en vía de revisión” (...) unos párrafo después matiza el citado autor: “no quiere decir que esta modificación pueda deberse a un cambio de criterio de la Administración. La rectificación de una liquidación provisional por otra (ya sea esta segunda igualmente provisional o definitiva) debe basarse sobre nuevos elementos de hecho. Ya sea que estos nuevos elementos resulten de una comprobación más profunda de los mismos datos del hecho, ya sean que resulten de nuevas investigaciones o de comprobaciones producidas respecto de otros hechos u otros sujetos”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 235 y 237.

⁵⁸¹ En relación con el artículo 123 de la anterior LGT manifestaba la doctrina algo que consideramos muy aplicable a esta denominación: “...inadecuada la denominación utilizada, liquidaciones provisionales de oficio, para identificar a ese conjunto heterogéneo de actos de liquidación del artículo 123 LGT; no todos tienen un carácter facultativo, los hay preceptivos; no todos destruyen presunción de certeza de la declaración tributaria; no todos presuponen el desarrollo de una actividad de comprobación por los órganos de gestión (...); por tanto, no todos muestran una misma eficacia”. FERNÁNDEZ MARÍN, *La liquidación...* Op.cit. Pág. 206.

⁵⁸² Vid BANACLOCHE, J. “El procedimiento de gestión” R. I num. 20. Octubre 2003. Pág. 13, que afirmaba, en este sentido, que lo “provisional es provisional”.

tiene temporalmente”⁵⁸³. Así "nos encontramos ante la incoherencia que supone que el último acto de un procedimiento de comprobación que se dirige a determinar con exactitud la corrección del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que en no pocos casos será el último en que intervenga la Administración tributaria, se califique de «provisional»” De acuerdo con esta autora “la extensión o no de la comprobación a la totalidad del hecho imponible no afecta al carácter definitivo o provisional de la liquidación, sino a la totalidad o parcialidad de la misma(...) consideramos que el legislador debiera adoptar urgentes medidas que atiendan a la reforma del precepto en cuestión , calificando la liquidación que siga a una comprobación limitada gestora como definitiva parcial de manera que pudiera aplicársele el régimen jurídico correspondiente que no es sino la no modificabilidad de los aspectos previamente comprobados en el procedimiento de gestión”⁵⁸⁴. Resulta decepcionante que el legislador haya desatendido las críticas vertidas por la doctrina en este punto. Por ello partiendo de la opinión de GARCÍA-BRAGADO DALMAU por la que considera que la naturaleza de los actos jurídicos será la que le corresponda en atención al contenido y alcance de los mismos, independientemente de la atribución nominal que se les haga⁵⁸⁵, podemos afirmar que nos encontramos ante liquidaciones parcialmente definitivas. No compartimos la opinión con PATÓN GARCÍA que considera que el legislador ha creado una tercera categoría de liquidaciones ⁵⁸⁶ sino que

⁵⁸³ Diccionario de la Real Academia Española. (www.rae.es).

⁵⁸⁴ PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación”. R.C.T. Cometarios y Casos prácticos. Num. 248. Nov. 2003. Pág. 146.

⁵⁸⁵ Vid. GARCÍA -BRAGADO DALMAU, A: *El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales*, Estudios de Derecho Tributario, Vol. II. IEF, Madrid 1979

⁵⁸⁶ “...debe hacerse notar que la opción elegida por la Comisión redactora crea una tercera categoría intermedia de liquidaciones provisionales vinculantes, cuyo régimen jurídico caería con más propiedad dentro del característico de las liquidaciones definitivas, independientemente del alcance total o parcial de las actuaciones. PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre...”, op.cit. Pág. 146.

mantenemos la existencia de dos tipos de liquidaciones en el seno los procedimientos de comprobación establecidos por ley 58/2003; las definitivas y las parcialmente definitivas. Denomínense como se quieran denominar.

Por tanto serán liquidaciones parcialmente definitivas las resultantes del procedimiento de comprobación limitada o de valores o a procedimientos de comprobación inspectores⁵⁸⁷, ya que la liquidación resultante de la verificación de datos es siempre libremente modificable sin ninguna condición, con los problemas que ello puede conllevar, como veremos al abordar el estudio de este procedimiento.

Como consecuencia de lo expuesto concluimos que la modificabilidad no será la característica esencial o que las distinga⁵⁸⁸. Creemos que la clasificación de unas y otras pivota sobre cuál es el órgano que las dicte: como ya hemos afirmado, si es gestión siempre serán provisionales, y en el caso de inspección dependerá además en el alcance de las mismas. El propio artículo 101 LGT recoge los casos en que Inspección debe dictar liquidación provisional además de aquellos supuestos en los que no se realice una comprobación completa.

⁵⁸⁷ En relación con el resultado de éstos “La nueva Ley General Tributaria supera definitivamente el concepto de liquidación provisional como aquella que puede ser modificada con posterioridad. La revisabilidad de una liquidación provisional pasa a depender de los medios de comprobación o investigación empleados para llegar a dicha liquidación, no siendo posible su revisión si se han empleado todos los medios al alcance de la Administración”. AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 230.

⁵⁸⁸ “La nueva Ley General Tributaria supera definitivamente el concepto de liquidación provisional como aquella que puede ser modificada con posterioridad. La revisabilidad de una liquidación provisional pasa a depender de los medios de comprobación o investigación empleados para llegar a dicha liquidación, no siendo posible su revisión si se han empleado todos los medios al alcance de la Administración”. AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 230.

Parece que ha quedado clara la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas, y su concepto. Según venimos exponiendo, la liquidación de un tipo u otro dependerá del órgano que la dicte, además de las circunstancias del artículo 101.4. Ello nos lleva claramente a afirmar que no son vasos comunicantes, es decir, al igual que una liquidación definitiva no podría convertirse en provisional, tampoco una provisional en definitiva. Esta cuestión que parece tan clara, han planteado sus problemática ya que la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas se ha confundido con demasiada frecuencia con la diferencia entre firmes o no firmes, y aunque, como destaca la doctrina, “se trata de una aclaración que puede parecer innecesaria. Con todo, la hacemos porque es frecuente la confusión como se deduce de la cantidad de ocasiones en que las sentencias de los Tribunales tienen que repetir esas consideraciones”⁵⁸⁹. Efectivamente, las liquidaciones provisionales ya sean de gestión o de inspección en ocasiones perduran en el tiempo por encima del plazo de prescripción, perdiendo la Administración su derecho de comprobar todos los elementos que rodean a la misma y sobre los que no había investigado. En estos casos las liquidaciones adquieren los caracteres de inmodificabilidad pero no porque se conviertan en liquidaciones definitivas sino porque la Administración ya no tiene ese derecho. Por tanto en el plano sustancial es una liquidación provisional, aunque desde el punto de vista procedimental pudiera parecer definitiva⁵⁹⁰

⁵⁸⁹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 235. También llaman la atención sobre esta cuestión MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 343-344

⁵⁹⁰ En efecto, como destaca en relación con el efecto de la preclusividad la doctrina: “Este efecto reviste al acto de comprobación de carácter definitivo, que se traduce más precisamente en la prohibición para la Administración tributaria de comprobar dos veces los mismos elementos, aunque sea en dos procedimientos distintos. Por tanto, de un lado, la cosa comprobada hace nacer un vínculo formal dentro del procedimiento en el que se han desarrollado las actuaciones comprobadoras entre éstas y el acto de liquidación, sin que pueda modificarse lo comprobado- a semejanza de la cosa juzgada formal-, salvo en los casos que la Ley General Tributaria lo permite. De otro, los elementos comprobados respecto de una obligación tributaria en particular no pueden volverse a comprobar,

y, ello, con independencia de los pronunciamientos jurisprudenciales que, como vimos en la primera parte del presente trabajo, se empeñan en afirmar su conversión a definitivas⁵⁹¹. Creíamos necesario aclarar este extremo puesto que no ha sido poca la confusión reinante y tiene una indudable importancia desde el punto de vista práctico⁵⁹².

En conclusión, como se ha manifestado, se puede apreciar la LGT no realiza muchas modificaciones, pero las que contiene son reseñables. Así, es de gran importancia los efectos preclusivos que otorga a las liquidaciones provisionales resultado de una comprobación. Supera

aspecto que recuerda a la cosa juzgada material. No obstante, la cosa comprobada despliega su eficacia afectando a los aspectos comprobados, de manera que, los actos sucesivos no pueden apartarse de la cosa comprobada, deslegitimando así la formación de cualquier acto de imposición que no sea conforme con la cosa comprobada. PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre los efectos...”, op.cit. Pág. 136.

⁵⁹¹ “Del transcurso del plazo para llevar a cabo la comprobación no deriva la existencia de un nuevo acto administrativo reclamable en aquella vía, con nuevo plazo de recurso, sino que la no comprobación inspectora, dentro de plazo, de una liquidación Provisional implica la conversión de esta misma en liquidación definitiva con efectos desde siempre y sin que surja un nuevo acto administrativo reclamable”. TEAC 4 de junio de 1992. También por su parte el Tribunal Supremo no dudaba en mantener que: “Lo que se razona hasta aquí lo es con objeto de establecer la distinción entre los conceptos de «liquidación definitiva» frente a «liquidación provisional» y como distinta a «liquidación firme», ya que por definitiva hay que entender la provisional comprobada y conforme o no comprobada dentro del plazo de dos años y por «firme» hay que entender la liquidación, sea provisional, sea definitiva, que no haya sido impugnada mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, por parte del sujeto pasivo, o acudiendo la Administración a los procedimientos de revisión que los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria concede a sus propios órganos.(...) es evidente que en el presente caso, las liquidaciones giradas a la entidad recurrente, pese a ser provisionales, quedaron firmes y consentidas al no ser impugnadas por él, convirtiéndose luego en definitivas, al no haber sido comprobadas por la Administración dentro del plazo que la Ley señala para ello”. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 enero 1995.

⁵⁹² La doctrina insiste en esta idea por razones prácticas y sobre todo en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como se ha afirmado “Debe insistirse en que la Ley General tributaria sólo contempla como definitivas las practicadas en el procedimiento inspector –ajeno, en principio a las Oficinas Liquidadoras- y aquellas a las que la normativa atribuya dicho carácter. Quiere ello decir que, de ordinario, tendrán siempre carácter provisional las liquidaciones emitidas por las Oficinas Liquidadoras que deberán ser cautas a la hora de incorporar sellos o formular menciones en las escrituras o junto a ellas del tenor de “se eleva a definitiva la presente liquidación...” por los problemas que puede conllevar dicha mención”. COLOMER FERRÁNDIZ, C *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 123.

también la errónea terminología de liquidación provisional de oficio⁵⁹³, suprime la referencia equívoca a la prescripción y evita subdividir las liquidaciones provisionales en distintos tipos, aunque ciertos sectores doctrinales los siguen recogiendo puesto que de la normativa existente en materia tributaria podríamos deducir su existencia⁵⁹⁴. A nuestro juicio, la opción tomada por el legislador en la LGT es la correcta al no realizar más clasificación que la principal de provisionales y definitivas. Ello es más adecuado y consecuente con una ley que tiene vocación de duración en el tiempo y que presume de un carácter didáctico. Con independencia que de la normativa de los distintos tributos o del funcionamiento del sistema resulten unas categorías dentro de la misma.

Podemos valorar en este aspecto la reforma positivamente, ahora bien, nos parece que el legislador perdió la ocasión de nominar a las cosas como lo que corresponden distinguiendo así las liquidaciones provisionales, que serían aquellas libremente modificables ya que van precedidas de una actuación de mero cotejo o comprobación formal⁵⁹⁵, a las que el legislador no les ha querido reconocer una auténtica función comprobadora tras de sí, y por tanto, no las ha creído merecedoras de

⁵⁹³ “... el artículo 101, a diferencia de la Ley 230/1963, también supera el concepto de “liquidación provisional de oficio”, fundamentalmente porque pueden existir liquidaciones provisionales que se dictan en procedimientos iniciados por el obligado tributario, como es el procedimiento de declaración regulado en los artículos 128 a 130 de la Ley”. AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 232.

⁵⁹⁴ Así distingue la doctrina la existencia de liquidaciones provisionales a cuenta, complementarias, caucionales, totales o parciales. Vid. MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 310. O HUESCA BOBADILLA muestra como la propia LGT recoge algunos tipos como es el caso de la caucionales por el artículo 79.3 de la propia LGT, pero sin embargo analiza esta ausencia de la siguiente forma: “La falta de referencia en ese apartado a las diversas clases de liquidaciones provisionales tiene que ver con el progresivo desdibujamiento de las mismas derivado en la mayoría de los casos de la implantación generalizada del régimen de autoliquidación o de su dudosa legalidad”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 706-707.

⁵⁹⁵ Aunque como se analizará en el estudio del procedimiento de verificación de datos, por la configuración que se le ha dado, podemos encontrar ciertas funciones auténticamente comprobadoras merecedoras de tal efecto. Nos remitimos al capítulo VII de este trabajo para profundizar sobre ello.

generar efectos preclusivos, y las parcialmente definitivas cuya actividad predecesora es una auténtica actividad de comprobación. Esta distinción hubiera aportado mayor claridad no sólo desde el punto de vista conceptual, sino sobre todo desde el punto de vista práctico.

Ya han quedado analizadas las actuaciones que hemos calificado como “comunes de los procedimientos tributarios”. A continuación, vamos a centrar nuestro estudio en los institutos jurídicos y la documentación de actuaciones “específicas de los procedimientos de gestión”. Estas como expusimos al comienzo de este epígrafe son: La solicitud. [Artículo 118.b)]; La declaración tributaria (artículo 119 LGT); Las autoliquidaciones (artículo 120 LGT); Las comunicaciones de datos (artículo 121 LGT); La posibilidad de documentación complementaria o sustitutiva (artículo 122 LGT⁵⁹⁶). Como se puede apreciar, la mayoría de ellas, aparecían como formas de iniciación que ya fueron enunciadas en el artículo 98.1 LGT⁵⁹⁷. Ahora bien quizá “no se entiende a qué obedece el desdoblamiento de esta forma de iniciación en dos letras diferenciadas, puesto que el art. 98 de la Ley al que se ha hecho referencia no ofrece ninguna distinción. Es más, la referencia que en la letra b) de este artículo se hace al citado artículo 98 puede inducir a confusión ya que cabría interpretar que sólo en este supuesto, iniciación mediante solicitud, resultarán aplicables las restantes normas contenidas en el artículo 98 de la Ley”, aunque “bien es cierto que las tres formas recogidas en la letra a), (autoliquidación, declaración y comunicación de datos), son las formas que de acuerdo con la normativa vigente sirven para determinar una deuda tributaria, bien mediante determinación por el propio obligado, bien mediante determinación por la Administración, mientras que la

⁵⁹⁶ También se prevén en los artículos 117 a 120 del proyecto de reglamento

⁵⁹⁷ Artículo 98.1.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”.

iniciación mediante solicitud a que se refiere la letra b) del precepto puede obedecer al ejercicio de otros derechos u obligaciones, distintos de la determinación de una deuda tributaria”⁵⁹⁸.

- La solicitud: Se trata de una documentación recogida en el artículo 118.B) y en el artículo 98 y cuyo contenido no se define en ellos sino que es necesario acudir al desarrollo reglamentario que prevé, en su artículo 90, al recoger la iniciación a instancia de parte, el mismo⁵⁹⁹, mientras que en los dos primeros artículos mencionados tan sólo se configura como forma de iniciación del procedimiento a instancia de parte. Podíamos plantearnos porque no la hemos incluido en nuestra clasificación en el primer apartado dedicados a las formas de documentación de los procedimientos en general, y , ello porque , a pesar de que la recoja el artículo 98, realmente se trata de una forma que se utiliza sólo en gestión puesto que no existe ni para inspección⁶⁰⁰ ni para recaudación. Por tanto, “el artículo 118 LGT introduce, también dentro de la iniciación a instancia de parte, la solicitud del obligado tributario, que constituye una novedad con respecto a la Ley 230/1963, pero no

⁵⁹⁸ AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 258.

⁵⁹⁹ Artículo 90.2 : “Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que le represente, así como el lugar que se señale a efectos de notificaciones.

b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

d) Órgano al que se dirige”.

⁶⁰⁰ No debemos confundirla con la posibilidad que se da al obligado tributario en el procedimiento inspector de solicitar actuaciones generales ya que como, ha explicado FERNÁNDEZ JUNQUERA, “la misma tiene que darse una vez iniciada la inspección y por tanto dentro del procedimiento”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 415.

respecto a la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, pudiendo definirse como la petición del obligado tributario para que la Administración desarrolle determinadas actuaciones”⁶⁰¹. Ahora bien, precisa la doctrina que en puridad se trata de la única forma de iniciación a instancia del interesado⁶⁰².

Otra parte de la doctrina critica la referencia a las citadas solicitudes por entender que en puridad estamos ante comunicaciones⁶⁰³.

No creemos que se identifiquen la comunicación y solicitud y de hecho,

⁶⁰¹ AAVV *La nueva Ley General Tributaria. Guía comentada*. Madrid. Ed. Quantor 2004. Pág. 160. Define a la misma en los mismos términos. ALONSO GONZÁLEZ, L-M/CASANELLAS CHUECOS, M/TOVILLAS MORÁN, J.M *Guía práctica de la Nueva Ley General Tributaria*. Aranzadi. Pamplona. 2005. Pág. 128. En esta línea también define la misma HUESCA BOBADILLA de la siguiente forma: “la solicitud (...) se configura como una manifestación en la esfera administrativa del derecho de un particular para dirigir peticiones a los órganos administrativos, peticiones a las que la Administración tiene obligación de responder”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 805.

⁶⁰² Como se ha afirmado, “...no es muy correcto el artículo 98.1 de la Ley (...) relativo a la «Iniciación de los procedimientos tributarios», cuando considera también a la autoliquidación, declaración o comunicación formas de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios «a instancia del obligado tributario», cuando(...), no son más que la plasmación de un deber establecido en la norma tributaria, a partir del cuál la Administración puede iniciar (...) una actuación gestora, debiendo reservarse, en sentido estricto, la «instancia del obligado tributario», para los casos en que el particular, sin la existencia de ese deber previo, se dirige a la Administración formulando cualquier solicitud y esperando de la misma respuesta positiva”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 805. Volveremos sobre este particular en otro momento al estudiar la iniciación de los procedimientos.

⁶⁰³ Afirma FERNÁNDEZ JUNQUERA “La solicitud aquí regulada sólo inicia el procedimiento de gestión, y el protagonismo que aparentemente quiere darle la Ley, sólo se explica si lo consideramos como un traslado directo del modo de iniciar el procedimiento a instancia de parte en el Derecho administrativo, (...)Ahora bien, incorporada así en el Derecho Tributario, a mi juicio se convierte en una norma innecesaria pues resulta difícil deslindarla de la comunicación o incluso de la misma declaración. La solicitud es quizá la finalidad de la comunicación o incluso de la misma declaración. (...) Es posible pensar en una comunicación sin solicitud, pero lo contrario no parece tener sentido pues, en mi opinión, se identifican, o en definitiva se está llamando a los mismos por distinto nombre. De ahí que la Ley a pesar de distinguir la solicitud de la comunicación y recogerla en letra distinta y única para ella, en el artículo 118, luego se olvida de ella y no vuelve a haber referencias autónomas ni definiciones sobre esta forma de iniciar el procedimiento. A la vista de lo dicho no cabe sino constatar que se trata de una forma inoperante por sí misma para iniciar cualquier procedimiento y que con su inclusión en la LGT no se ha avanzado en la seguridad jurídica que se persigue con la regulación de los procedimientos tributarios”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 415.

parece que tampoco es esta la idea del legislativo, ya que en los trabajos de redacción publicados a través del proyecto de reglamento se refiere a la solicitud a título individual⁶⁰⁴.

Por otro lado, el propio artículo 126 de la LGT diferencia a las solicitudes de las comunicaciones en el caso de las devoluciones tributarias. Las primeras se realizarán por el obligado tributario cuando tenga que presentar autoliquidación y, sin embargo, las comunicaciones se prevén para el caso contrario.

Se ha de reconocer que la regulación de la solicitud más que tener un alcance general se identifica con las devoluciones tributarias, que estudiaremos en el próximo capítulo, o con la solicitud del reconocimiento de beneficios fiscales⁶⁰⁵. Por tanto, parece estar pensado para unos impuestos en particular. Ciertamente, la LGT no regula ni siquiera un artículo simplemente nos sirve para constatar su existencia y luego es el proyecto de reglamento el que parece querer prever un mayor desarrollo, como se ha puesto de manifiesto en líneas anteriores. En nuestra opinión no había necesidad de recoger la misma, ahora bien si la ley ha querido establecer todas las formas de iniciación y documentación que existen, con independencia de su mayor o menor relevancia o aplicación, tampoco es una cuestión cuya inclusión perjudique a la valoración que se pueda hacer de esta regulación.

⁶⁰⁴ Por un lado, el artículo 116.1 del proyecto de reglamento *in fine* prevé la posibilidad que tendría la Administración de aprobar modelos normalizados para la solicitud de devolución, y los requisitos de estos en caso de no existir tales y, por otro se refiere en el artículo 120 del proyecto a la posible regulación de las solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas

⁶⁰⁵ De hecho el artículo 135 del proyecto de reglamento referido al procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales, que estudiaremos más adelante, recoge como forma de iniciación la solicitud.

- La declaración tributaria: Después de su mención genérica en el artículo 118, será el artículo 119 de la LGT el que la regule de forma directa. Así es la propia Ley la recoge un concepto de la misma al establecer que “*Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”. Ciertamente como se ha manifestado: “El nuevo concepto de declaración tributaria acuñado en la Ley supone una ampliación de la definición contenida en el art. 102. 1 de la Ley 230/1963. En la norma derogada se configuraba en torno a las “circunstancias integrantes, en su caso, de un hecho imponible” mientras que en este artículo se dice que constituye declaración tributaria todo documento donde se reconozca o manifieste la realización de hechos relevantes para la aplicación de los tributos. Con la anterior redacción quedaban fuera del concepto de declaración tributario supuestos relativos a obligaciones que no suponían realización del hecho imponible como, por ejemplo, las declaraciones informativas”⁶⁰⁶.

El artículo 119 recoge un concepto de declaración amplísimo sobre el cuál la doctrina también se ha mostrado crítica por entender que dicha amplitud provoca en la definición una gran ambigüedad⁶⁰⁷. Por su parte,

⁶⁰⁶ AAVV, *Guía...*, op.cit. Pág. 259.

⁶⁰⁷ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ así se cuestiona lo siguiente: “¿no es una consulta tributaria escrita un documento presentado ante la administración tributaria donde se reconoce o manifiesta la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos?, ¿ No encaja también en dicho concepto amplísimo una “declaración” informativa exigida con carácter general o la contestación a un requerimiento de obtención de información? En todos estos casos es claro que encajan en la definición legal del art. 119 de la nueva LGT. Pero no parece que se traten todas ellas de una misma figura jurídica. Aunque podría pensarse que la intención de la nueva Ley parece se la de dar ese concepto amplísimo de declaración tributaria de un modo consciente.

Sin embargo, lo cierto es que la figura, que presenta un régimen jurídico definido y diferenciado más allá de lo que diga la Ley al definir la declaración tributaria en ese art.119, es la declaración que iniciaría la gestión tributaria (art.118)”. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M, “El procedimiento de gestión...”, op.cit. Pág. 67.

otro sector de la doctrina afirma que la declaración tan amplísima a que se refiere este artículo 119 es distinta de la contemplada en el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 LGT⁶⁰⁸. No creemos que sea la opción más adecuada entender dos conceptos distintos de declaración sino más bien relacionar el amplio contenido de este artículo con el procedimiento iniciado mediante declaración, sobre el que volveremos más adelante.

Coincidimos en afirmar que “la declaración tributaria puede tener por contenido algo más que la simple manifestación de conocimiento en que siempre consiste acerca de la realización de ciertos hechos relevantes para la liquidación tributo, que es a lo único a que parece aludirse en la inicial definición de declaración tributaria del apartado 1º del art. 119; porque aquella puede contener adicionalmente, en ocasiones, manifestaciones de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando por alguna de las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario”⁶⁰⁹, pero, es que nos inclinamos a pesar que el legislador lo que ha querido es precisamente recoger esa amplitud para dar cabida a todo tipo de declaraciones, como puede ser también las censales o de cualquier otro tipo. Como hemos manifestado, se busca dar cobertura legal a distintos tipos de declaraciones por lo que podríamos incurrir en un error si intentamos identificar este artículo 119.1 con las declaraciones del procedimiento regulado en los arts. 128 y ss. Creemos que se establece una categoría más amplia para luego concretar distintos tipos de declaraciones. Realmente, quizá no se corresponda al concepto de

⁶⁰⁸ “Las declaraciones que darán inicio a este procedimiento, sólo serán aquellas en que el obligado tributario «manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la practica de una liquidación provisional»” LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág.141.

⁶⁰⁹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M, “El procedimiento de gestión...”, op.cit. Pág. 68.

declaración que nos ha acompañado a lo largo de la historia en nuestro sistema tributario por el cual se ponía en conocimiento unas circunstancias jurídicas a la Administración para que liquidara el tributo, pero si tenemos en cuenta la poca relevancia y operatividad que tiene este sistema clásico en la actualidad, no nos parece inadecuada la opción acogida por el legislador⁶¹⁰.

Continuando con el análisis de este primer apartado hemos de precisar que el propio artículo es el que recoge las consecuencias de la presentación de estas declaraciones, a saber: *“La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”*.

En cuanto a la naturaleza de las declaraciones tributarias coincidimos con la doctrina en que se debe distinguir dentro de la declaración tributaria el “acto que como tal produce unos efectos jurídicos y que se corresponde con un deber de declarar; un *contenido*, que puede considerarse como una confesión extrajudicial, una declaración de conocimiento, determinando la presunción de certeza (art. 108.4 LGT), o una manifestación de voluntad; y una *forma*, no siendo esencial la forma documental, ya que cabe la declaración verbal e incluso tácita⁶¹¹”. Destacamos en este punto la presunción de certeza de la que gozan las declaraciones que, como ha manifestado la doctrina, “exige que su

⁶¹⁰ Hay autores que siguen manteniendo que “La declaración tributaria puede describirse como **una manifestación del obligado tributario dirigida a la Administración, para proporcionar a ésta los datos necesarios a efectos de determinar la existencia y, en su caso, la cuantía de la obligación tributaria**”. MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 320. Ahora bien, esta definición es aplicable para referirnos a aquella declaración iniciadora del procedimiento establecido en los arts. 128 y ss, pero insistimos parece que el legislador quien darle mayor amplitud en su configuración general.

⁶¹¹ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 309.

contenido no pueda desvirtuarse únicamente sobre la base de elementos facilitados por terceros a la Administración sin posibilidad de contestación por el contribuyente”⁶¹². Y, aunque no es nuestra intención hacer un análisis exhaustivo de las declaraciones tributarias, lo cuál podría conllevar otro trabajo de similares características a éste, si nos llama la atención la regulación en relación con la forma. El propio artículo 119. 2 establece que: “*Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento*”. Parece que el legislador está admitiendo ciertas declaraciones aduaneras que pueden ser verbales y por otro lado, los medios telemáticos, a los cuales, sin duda podía haberse referido directamente. Pero es que además la unión de este apartado con “los amplios términos en que se concibe la declaración tributaria en este apartado 1, permite, mantener (...), el criterio antiformalista deducido del antiguo texto en el sentido de, aunque el documento en cuestión se concrete en un modelo o impreso normalizado, que no sea requisito esencial de la declaración la utilización de los impresos oficiales, debiendo entenderse cumplido del deber de declarar, aunque no se haya utilizado el modelo o impreso adecuado”⁶¹³. ESEVERRI ,en la línea que venimos manteniendo en relación con estas declaraciones tributarias, afirma que “se aprecia la ausencia de cualquier tipo de formalismo que pueda impedir la calificación de cualquier documento presentado ante la Administración tributaria como declaración susceptible de iniciar un procedimiento de aplicación del tributo, de manera que cualquier documento, sea del tipo que fuere, conteniendo hechos que sean relevantes para la aplicación del tributo, pueden tomarse

⁶¹² BILBAO ESTRADA, I “La participación del contribuyente...”, op.cit. Pág.40.

⁶¹³ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 810.

como declaración tributaria”⁶¹⁴. El proyecto de reglamento no se manifiesta sobre esta materia tan sólo en su artículo 116 en relación no sólo a la declaración sino también a autoliquidaciones, y comunicaciones establece que los modelos con sus requisitos serán establecidos por el Ministerio y la posibilidad de aprobarlos en modalidad simplificada⁶¹⁵. Mientras en esos requisitos no se diga lo contrario, ni en la normativa del impuesto ante el que nos encontremos debemos seguir aplicando este criterio admitido por la doctrina⁶¹⁶.

Finalmente, en relación con la declaración tributaria hemos de hacer referencia al último apartado de este artículo 119 LGT en el que se establece que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*. Creemos que con la redacción de este precepto se quiere cubrir una laguna existente acerca de ese ejercicio de opciones que no aparecía regulado con la normativa anterior. El legislador ha pretendido establecer un criterio por el cuál sólo se ejercite una determinada opción una vez, sin

⁶¹⁴ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 339.

⁶¹⁵ Establece el proyecto de Reglamento lo siguiente: *“Artículo 116. Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución.*

1. En el ámbito del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos”.

⁶¹⁶ Vid HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 810 y ss.; ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 339; ó MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 313 y ss.

embargo, ello no ha estado exento de críticas por parte de la doctrina que ha manifestado lo siguiente: “El precepto resulta excesivamente rígido en cuanto a que prohíbe rectificar las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de declaraciones y sólo podrán rectificarse dentro del periodo reglamentario de la declaración”⁶¹⁷. En esta línea cree la autora que “aparentemente resulta difícil encontrar la diferencia (...) sobre todo entre la declaración complementaria y la rectificación que regula el 119. Pero ha de observarse que el artículo 119 lo que prohíbe o permite es rectificar, dependiendo del momento, son las opciones que según la normativa tributaria se deben ejercitar, solicitar o renunciar, pero no la declaración en sí misma, mientras que el 122 lo que permite modificar o incluso sustituir es la propia declaración. De tal manera que, según mi criterio, el obligado siempre podrá modificar o sustituir su declaración, dentro de los plazos señalados, y con la nueva declaración presentada ejercitar, solicitar o renunciar a las opciones que les permita la normativa tributaria”⁶¹⁸. Llama la atención esta cuestión puesto que, sin perjuicio de que veamos esta documentación complementaria o sustitutiva más adelante, tanto la LGT como la previsión del futuro desarrollo reglamentario no reparan en esta cuestión; No parece lógico que la Ley General establezca una prohibición para que luego pueda ser no respetada por medio de una declaración sustitutiva. Además, en el caso de aprobarse el proyecto de reglamento con la redacción que se ha publicado, el texto de su artículo 117.3 recoge que: *“Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de*

⁶¹⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 413. Considera rígido también al citado precepto SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “El procedimiento de gestión...”, op.cit. Pág. 69 y 85.

⁶¹⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.414.

otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal". Por lo cuál, de ser así, en un futuro, podríamos acogernos a este artículo para afirmar que sólo se refiere a este tipo de obligaciones, y parece que el ejercitar una determinada opción tributaria, como podría ser en IRPF la tributación conjunta, no entraría en este ámbito. En cualquier caso, no creemos que este mecanismo sea una vía para evitar la prohibición del artículo 119. 3, aunque no hubiera estado demás que el legislador lo hubiera precisado.

Como conclusión hemos de manifestar que nos parece adecuada la amplitud acogida por el legislador. Se regula así un documento que podrá ser presentado por el obligado tributario⁶¹⁹ en el que se hacen constar determinadas circunstancias de la esfera jurídica tributaria que se quieren poner en conocimiento de la Administración, de cuya presentación se deriva la posible iniciación de un procedimiento (artículo 118), la interrupción de la prescripción [artículo 68.1.c)], y la presunción de certeza. Estas podrán ser de distintos tipos, a saber, iniciadoras del procedimiento clásico de liquidación, de carácter censal, informativas, etc. En cierto modo, podríamos mantener que se le ha dado un "nuevo giro" al concepto unívoco y tradicional de declaración tributaria.

- La autoliquidación⁶²⁰: La primera nota característica es sin duda el hecho de la regulación, por fin, la Ley general la recoge. Una de

⁶¹⁹ Por tanto, por cualquiera de los establecidos en el artículo 35. En cuanto a la posibilidad de que lo presente un representante no podrá ser tácito en la medida que el art 46.2 exige para los procedimientos regulados en este título cuando sea necesaria la firma del obligado que la representación se acredite.

⁶²⁰ En primer lugar, hemos de realizar una precisión de carácter técnico: y es que en este punto nos remitimos a lo ya expresado en la Primera parte. Capítulo II, epígrafe 3 titulado "la aparición de las autoliquidaciones y los avances en la informática: la revolución del sistema tributario". En él se explica con claridad el nacimiento de estas figuras y su evolución; se conceptúan las mismas, y a lo largo de toda la primera parte se va mostrando como se convierte en la técnica más usual en nuestras figuras

las grandes críticas que se vertía por la doctrina de la anterior LGT era, precisamente, esa falta de reflejo de las mismas a las que se llamaron también declaraciones-liquidaciones para incluir dentro del término liquidación⁶²¹.

La LGT siguiendo estas recomendaciones opta por acoger un concepto de autoliquidación, por otro lado, muy similar al que propuso la Comisión en el Informe 2001⁶²², a saber: *“Las autoliquidaciones son 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 a compensar”*. En palabras de ESEVERRI “mediante una a autoliquidación, el obligado tributario declara la realización del hecho imponible y sus elementos determinantes, efectúa las necesarias

tributarias. Por ello no consideramos necesario traer a esta parte de nuestro trabajo lo ya recogido con anterioridad y en este apartado nos centraremos en la regulación actual y lo que va a suponer realmente en relación con la anterior. Ello, sin menospreciar lo ya expuesto con anterioridad ya que esos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales son la causa directa de la actual regulación.

⁶²¹ Nos remitimos a lo expresado sobre el particular en Primera parte. Capítulo II. Epígrafe 3º. Sirva de ejemplo el propio reconocimiento que realiza la exposición de motivos de la LGT: “...a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta Ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aun habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones”.

⁶²²“Pueden definirse las autoliquidaciones como aquellas declaraciones en que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos correspondientes, practican por sí mismos las operaciones de cuantificación de las obligaciones tributarias, con carácter previo al ingreso de la deuda o, en su caso, a la solicitud de devolución del exceso ingresado. Se asume que se trata de actos de colaboración con la Administración, que serán objeto, en su caso, de comprobación e investigación y de las liquidaciones que procedan, pero también de las actuaciones de información, asistencia y de carácter preventivo. Resta advertir que este concepto es un poco más amplio que el de autoliquidación en sentido estricto de la obligación tributaria principal, ya que puede abarcar las declaraciones de las obligaciones a cuenta en las que se realiza su cuantificación con carácter previo a su ingreso”. Informe. 2001. Pág. 121.

calificaciones jurídicas, cuantifica los elementos del tributo para determinar la deuda y una vez calculada, debe proceder a ingresarla en los palazos establecidos al efecto. Naturalmente, si como consecuencia de la práctica de una autoliquidación resultara cantidad a devolver, el obligado tributario a través de ella expresará a los órganos de la Administración el importe de la misma”⁶²³. Estas autoliquidaciones son actos jurídicos que el obligado tributario tiene que realizar por mandato legal y que contienen una declaración tributaria, de hecho son un tipo de ellas, como la propia ley define, que conllevan la comunicación de hechos, la realización de operaciones de cuantificación por el obligado tributario y el correspondiente ingreso o solicitud de devolución. Como bien afirma la doctrina “su función –según el art 118.a) LGT- es iniciar el procedimiento de gestión tributaria. Debe matizarse que ello es cierto en el caso de que la cuantificación arroje una cantidad a devolver, siendo entonces el acto inicial del procedimiento de devolución, contemplado en los arts. 124 a 127, y según ratifica el primero de ellos. Pero no ocurre lo mismo cuando la cuantificación que contiene arroja una cantidad a ingresar, pues en tal caso la autoliquidación no pone en marcha ningún procedimiento, sino que constituye propiamente el modo de cumplir la prestación, por lo que es acto del obligado sustitutivo del procedimiento administrativo de de liquidación, abarcando incluso la recaudación del tributo”⁶²⁴. Como ya hemos puesto de manifiesto en numerosas ocasiones, no se iniciará ningún procedimiento en el que intervenga la Administración, aunque éstas “*podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda*”⁶²⁵, ya que, en

⁶²³ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 339.

⁶²⁴ MARTÍN QUERALT, J /LOZANO SERRANO, C/ POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 157.

⁶²⁵ Artículo 120.2 LGT.

muchos de los casos, esta verificación o comprobación no llegará a producirse. Como se ha afirmado en estos tributos gestionados mediante autoliquidación, en numerosas ocasiones, la aplicación de los tributos se lleva cabo “*sin acto (administrativo) y sin procedimiento administrativo alguno*”⁶²⁶.

En cuanto a su naturaleza jurídica, coincidimos con CAZORLA PRIETO en afirmar como elementos de la misma: son acto jurídico de obligado tributario y no un acto administrativo; conforma una obligación tributaria formal distinta de la obligación principal; no es igual que la liquidación provisional o la definitiva pero pueden producir los mismos efectos, sobre todo, por el transcurso del tiempo⁶²⁷.

Por tanto, de lo descrito podemos señalar que sus efectos son; el cumplimiento de la obligación tributaria siempre y cuando se ingrese la cantidad, en su caso, resultante de la cuantificación realizada en la misma y, salvo comprobación por parte de la Administración dentro del periodo de prescripción, el obligado habrá cumplido su obligación ante el Fisco.

Por último el apartado 3 representa una novedad en la configuración de estas figuras tributarias: “*Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente*”. En realidad la novedad radica en su inclusión en el texto de la LGT, y su cierta ampliación, ya que viene a recoger lo establecido en el R.D

⁶²⁶ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op. cit. Pág. 329

⁶²⁷ Vid. CAZORLA PRIETO, L.M. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 459 y ss.

1.1163/1990, de 21 de septiembre, que regulaba el procedimiento para la realización de las devoluciones de ingresos indebidos. El mismo párrafo establece que si la rectificación conlleva una devolución derivada de la normativa, y ésta no es efectuada en plazo de 6 meses, por causa imputable a la Administración, deberá pagarle los intereses de demora previstos en el artículo 26 LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. Si esa devolución tiene su origen en la realización por el contribuyente de un ingreso indebido el plazo se contará desde la fecha que se produjo el citado ingreso. El desarrollo del procedimiento se regulará reglamentariamente así lo contempla en sus artículo 125 y ss del proyecto de reglamento. Para su estudio nos remitimos al capítulo IX de la presente obra donde se tratan todos los procedimientos que desarrolla del mismo⁶²⁸.

- La comunicación de datos: Ya pusimos de manifiesto al estudiar la declaración aquellas manifestaciones de la doctrina por las cuáles se decía que se estaba estableciendo figuras similares o idénticas. Como ya precisamos, la declaración se recoge en sus términos más amplios y precisamente la comunicación también es un tipo de declaración como bien expresa el artículo 121 LGT: “*Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación*”. Realmente, se está trayendo a la Ley General el artículo 100 del Texto Refundido de la LIRPF en el que se regulan las comunicaciones, y, ello, para que no haya

⁶²⁸ Aunque se podría realizar el estudio del mismo en este epígrafe, consideramos más correcto, desde el punto de vista sistemático, la ubicación en el capítulo IX donde se recogen todos los procedimientos, que, si no hay modificaciones sustanciales, aparecerán regulados en el futuro reglamento.

problemas doctrinales en el sentido de si son o no declaraciones; el legislador ha optado por esta solución para evitar posibles problemas. Aún así si, creemos que se trata una muestra más del carácter reglamentista de regulación minuciosa del que goza esta Ley, puesto que, si no hubiera recogido el término, de todas formas, encajaba perfectamente en el nuevo y amplísimo concepto de declaración del artículo 119. Al fin y al cabo se trata de una declaración tributaria que contiene ciertos datos que necesita la Administración para determinar, en su caso, la cantidad a devolver y que contiene en ella una solicitud de devolución. El legislador podía no haberla recogido y hacerlo en el Reglamento pero prefirió esta opción más que discutible⁶²⁹.

⁶²⁹ La comisión que redactó el Informe 2001 manifiesta el interés por este sistema así denuncia que: “Recientemente, la LIRPF ha diseñado dos esquemas de gestión, según se trate de obligados o no a declarar. Para los primeros se mantiene el sistema de autoliquidación, pero para los segundos se regula un nuevo esquema basado en la mera comunicación de datos a efectos de solicitar la devolución y la realización de la misma por la Administración, aunque, en casos excepcionales, el contribuyente pueda pedir a ésta que practique una liquidación provisional *"sui generis"*.

En relación con este sistema, sin perjuicio de que en el futuro puedan realizarse matizaciones de su regulación para mejorar su éxito inicial, los miembros de la Comisión disienten entre sí acerca de la valoración global que merece y el reflejo que debe dársele con carácter general en una futura LGT”. Y, aún admitiendo las diversas posiciones concluye que:” En conclusión, desde esta posición se recomendaría acoger este procedimiento mediante la LGT, ya que se trata de un sistema en el que los contribuyentes con derecho a devolución pueden solicitarla por un medio rápido y sencillo y los restantes no tienen ninguna molestia de carácter formal y la Administración, salvo casos excepcionales, tampoco ha de realizar una liquidación provisional. Además, si no se contempla la regulación de las comunicaciones, la futura LGT resultará incompleta desde su origen respecto a la realidad de la aplicación de los tributos.

Ahora bien, no se trataría tanto de regular el procedimiento con detalle en la LGT, ya que ello corresponde a la normativa propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino de reconocer la comunicación como una de las posibilidades de solicitud de la devolución de exceso de pagos a cuenta sobre la cuota.

Por el contrario, en el seno de la Comisión también se mantiene la posición contraria a las recomendaciones anteriores ya que, en unas ocasiones, se exonera de la carga tributaria a determinados contribuyentes y, en otras, supone la renuncia de los mismos a la devolución”. Informe 2001. Pág. 124-125.

Por su parte la Comisión de 2003 no realiza demasiadas valoraciones más allá de constatar la recogida del mismo por la Ley así afirma: “La regulación propuesta, por el contrario, contempla la posibilidad de que el procedimiento se inicie también mediante autoliquidación, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa. De esta manera no sólo se incorpora a la Ley la gestión de los tributos mediante autoliquidación, sino que también se da acogida a los sistemas de gestión de no declarantes, actualmente introducido sólo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello supone acoger la posición mayoritaria del Informe 2001 que, tras

Creemos que se trata de un documento que no merece mayor comentario más allá que añadir que: “como el precepto advierte, con su presentación se está instando del ente público la devolución del tributo ingresado en exceso. En consecuencia, no cabe respecto de cualquier hecho, sino sólo respecto de los que son presupuesto de una obligación material, que liquidará la Administración; y su contenido no es mera manifestación de conocimiento, sino declaración de voluntad consistente en solicitar la devolución del exceso ingresado. Por ende, será acto inicial del procedimiento de devolución, coincidiendo en ello en la autoliquidación, pero separándose de ésta en que el sujeto no cuantifica la prestación”⁶³⁰.

- La posibilidad de documentación complementaria o sustitutiva. Por vez primera nuestra LGT va a recoger esta posibilidad, es decir presentar declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas y autoliquidaciones complementarias. Como se ha afirmado, “viene siendo desde hace años pacíficamente admitida por la doctrina, el legislador fiscal, la Administración y la jurisprudencia la posibilidad de presentar declaraciones tributarias *fuera del plazo* reglamentariamente establecido (extemporáneas) y *antes* de que medie requerimiento por la

reconocer las virtudes de dicho sistema (sobre todo en cuanto a la eliminación de costes indirectos), recomendaba su incorporación a la LGT. Ahora bien, tal y como se recomendaba en el mismo, no se trata tanto de regular el procedimiento con detalle en la LGT, ya que ello corresponde a la normativa propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino de reconocer la comunicación como una de las posibilidades de inicio del procedimiento”. Informe 2003, op.cit. Pág. 41.

⁶³⁰ MARTÍN QUERALT, J /LOZANO SERRANO, C/ POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 158.

Administración (espontáneas). Pese a ello hasta ahora no se había acometido *definición legal* de las mismas⁶³¹.

El artículo 122.1 establece que “*Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas*”. Por tanto, se están estableciendo distintos tipos de actuaciones complementarias; las declaraciones complementarias o sustitutivas; la autoliquidaciones complementarias, y las comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas. Además si atendemos al proyecto de regulación reglamentaria también se prevé la existencia de solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas, sobre las cuales nos referiremos al tratar el procedimiento específico de devolución. Y teniendo en cuenta ese futuro desarrollo reglamentario también es necesario hacernos eco de la existencia de un procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución en la misma línea del que describe la LGT pero para las autoliquidaciones en el artículo 120.3.⁶³². Por ello creemos oportuno, en este epígrafe, realizar el análisis de las tres primeras⁶³³:

⁶³¹ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op. cit. Pág. 330. En el mismo sentido afirma la doctrina: “Recoge así la norma lo que hasta la fecha ha sido en general práctica administrativa. La Administración tributaria “aceptaba” la presentación de complementarias cuando de las mismas derivaba un mayor ingreso que el efectuado, o una menor devolución o compensación que la solicitada” MANTERO SAENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 589.

⁶³² Para el estudio del mismo nos remitimos al capítulo IX donde se tratan todos estos procedimientos.

⁶³³ Para la descripción de las mismas se ha estudiado el proyecto de reglamento que las desarrolla con mayor minuciosidad, por lo tanto, las descripciones realizadas sobre las mismas tienen que

▪ Las declaraciones complementarias o sustitutivas: Serán complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad e incluyan nuevos datos que “complementen” los ya declarados o modifiquen parcialmente los ya contenidos. Y serán sustitutivas la que referidas a la misma obligación tributaria y periodo reemplacen el contenido de las anteriormente presentadas⁶³⁴. En las mismas tienen que hacerse constar si se trata de unas u otras⁶³⁵. En cuanto a su régimen jurídico las que se presenten respecto a otras presentadas con anterioridad deberá ser en cumplimiento de una obligación formal. Además las declaraciones deberán ser presentadas antes de la liquidación conforme al artículo 128 de la LGT, en el caso de ser después se deberá acudir al procedimiento previsto en el artículo 129 del proyecto de reglamento para la rectificación de las mismas.

- Las autoliquidaciones complementarias sólo podrán ser de este tipo, por tanto, aunque no opine igual un sector doctrinal⁶³⁶, no se

tomarse en cuenta con la relativa provisionalidad que pueden tener debido a que en el momento en que nos encontramos estamos ante un proyecto y no ante legislación consolidada.

⁶³⁴ Las definiciones las recoge el proyecto de reglamento en su artículo 117.

⁶³⁵ Recordamos aquí la problemática que suscita en este sentido el artículo 119.3 al prohibir al obligado realizar más de un cambio en el ejercicio de opciones tributarias. Nos remitimos a lo mantenido al estudiar las declaraciones tributarias.

⁶³⁶ “pese a la redacción legal, consideramos que también las autoliquidaciones podrán ser *complementarias o sustitutivas*, aunque esta última calificación la reserva específicamente el legislador a las declaraciones y comunicaciones. Es fácil comprender que, si en una autoliquidación

admiten las sustitutivas. El proyecto de reglamento en su artículo 118 considera autoliquidaciones complementarias las referidas a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada⁶³⁷. Además el propio artículo 122. 2 LGT establece en su último párrafo que *“salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada*

complementaria se modifican magnitudes que influyen (elevándola) en la cuantificación de la deuda tributaria (...), se hará precisos en la práctica presentar una autoliquidación *nueva* o, si se prefiere, cumplimentar íntegramente el documento que contiene la nueva autoliquidación, reemplazando (sustituyendo) la anterior”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op. cit. Pág. 330. No creemos que se pueda mantener esta afirmación y menos con la regulación que pretende ofrecer el proyecto de reglamento.

⁶³⁷ Además este artículo prevé, en relación con el contenido, que deberán constar en las mismas que se trata de autoliquidación complementaria, la obligación tributaria y al periodo que se relacionan así como la totalidad de los datos a los que van referidas. Por su parte el obligado tendrá que cuantificar la obligación tributaria en función de los datos que se manifiestan en la autoliquidación complementaria.

de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora". Por tanto, se está estableciendo un régimen específico de autoliquidaciones complementarias en caso de pérdida sobrevenida del derecho a un beneficio fiscal⁶³⁸.

▪ Comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas. Serán complementarias aquellas referidas a la misma obligación tributaria y el periodo de una anterior presentada siempre y cuando incluyan nuevos datos o se modifiquen "*nuevos datos de carácter personal familiar o económico*". Resalta esta apreciación que realiza el artículo 119 que se distingue en la redacción utilizada para las anteriores documentaciones estudiadas. Ciertamente con esa rúbrica los datos que se pueden modificar con de gran amplitud; mientras en el resto cita nuevos datos no declarados que modifiquen el contenido de la obligación aquí hace esta referencia. Creemos que se debe simplemente más a las características propias de las comunicaciones. Ahora bien, opta por definir a las comunicaciones sustitutivas como aquellas referidas a la

⁶³⁸ Igualmente prevé el futuro reglamento dos supuestos específicos:

- Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.
- En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

misma obligación y periodo que replacen el contenido de una anterior. En cuanto a su régimen jurídico al igual que ocurriese con las declaraciones sólo se podrán presentar antes de que la Administración haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que indique que no procede la devolución. Si esta ya ha sido dictada deberá acudir al procedimiento de rectificación de comunicaciones que se establecerá, en principio, en el artículo 129 del proyecto de reglamento.

En este epígrafe sin un ánimo excesivo de exhaustividad se ha expuesto las características esenciales y el régimen jurídico de la documentación de las actuaciones e institutos jurídicos de gestión. De la lectura del mismo ha quedado claro que todos ellos deben ser insertados en cada uno de los procedimientos para poder comprender en su totalidad. En cualquier caso, lo que se ha pretendido es dar una visión de toda la documentación e institutos jurídicos de gestión para que al estudiar la normativa general de los procedimientos y la específica de cada uno de ellos se pueda comprender con mayor facilidad y rapidez. En las próximas líneas y capítulos pretendemos dar solución a todo aquello que puede haber quedado sin resolver en esta parte del trabajo.

3.- Los procedimientos tributarios de gestión. Sus fases: Iniciación, desarrollo y terminación. El silencio administrativo y la caducidad en el ordenamiento tributario.

En el estudio de la aplicación de los tributos por los órganos de gestión hemos considerado necesario realizar un tratamiento general de los procedimientos. Y, ello, no sólo porque así lo considere el legislador que decide crear, dentro del Título III de aplicación de los tributos un capítulo II dedicado a las “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, sino porque su estudio detallado nos permite conocer el marco de actuación de todos los procedimientos de gestión, salvo normativa específica al respecto.

La propia exposición de motivos de la Ley explica la importancia de la regulación: “las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta Ley”. Por tanto, el legislador busca en este capítulo establecer unas normas generales para, posteriormente, al tratar cada procedimiento, sólo recoger la normativa específica. Pero, de nuevo hemos de precisar que una cosa es la intención manifestada por el legislador y otra muy distinta la realidad llevada a cabo⁶³⁹. Se nos presenta como uno de los logros de esta ley la unificación no

⁶³⁹ “Se recogen una serie de normas que se declaran comunes a todos los procedimientos tributarios y que, como tales, no venían reguladas en la Ley anterior. Sin embargo, (...), la regulación no responde a lo dicho pues, al fin, tales normas resultan de aplicación exclusiva para el procedimiento de gestión, además de referirse a cuestiones muy dispares y de contenido diverso. Ello hace que la sistemática seguida por la Ley pierda sentido y que al final no se pueda encontrar una línea coherente al contenido normativo de este Capítulo. El mismo está plagado de reiteraciones, de criterios generales que luego sólo encuentran aplicación en procedimientos específicos, dándose una duplicidad de regulación innecesaria y confusa, primero la general y después la específica, como

sólo con el procedimiento administrativo sino de los propios procedimientos en general y posteriormente la regulación demuestra lo contrario. Un ejemplo, ya estudiado en el epígrafe anterior, es el hecho de que, por un lado, se recoge la iniciación en general pero posteriormente se vuelve sobre ella y se detalla. El resultado, es no saber nunca a que atenerse y complicar el transcurso de los procedimientos de una manera innecesaria. Además, el futuro desarrollo reglamentario continua en esta línea, de no modificarse la redacción del proyecto actual⁶⁴⁰. Creemos oportuno recoger, y mejor aún en vía reglamentaria, los detalles del inicio, desarrollo, y terminación de los procedimientos así como las características especiales de aquellos que así lo requieran, pero con orden y sin

sucede, por ejemplo, con las normas relativas a la iniciación de los procedimientos recogidos con carácter general en el artículo 98.1, reiteradas para el procedimiento de gestión en el 118 y desarrolladas en los siguientes, pero que no se corresponden con las del procedimiento de inspección – hecha por supuesto la salvedad de la iniciación de oficio- reguladas en el artículo 147. Por el contrario, en otras ocasiones se regula antes la cuestión particular que la general, como sucede en esta ocasión con la notificación de la liquidación, regulada en el artículo 102 cuando la relativa a las notificaciones en general se lleva a cabo en los artículos 109 y siguientes”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.406.

⁶⁴⁰ En efecto, el texto del proyecto de reglamento nos reafirma más en esta idea. Como su exposición de motivos dispone en el capítulo II del Título III, que se corresponde con éste Capítulo II, que en él se “desarrolla las normas comunes sobre las actuaciones y los procedimientos tributarios. Lo primero que se tiene en cuenta es el sistema de fuentes establecido en el artículo 97 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; por ello, en primer lugar se regulan las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria respecto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y demás normas de desarrollo de la citada ley, que afectan a las fases de iniciación, tramitación y terminación. También se incluye una sección para regular la intervención de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos tributarios, al objeto de recoger con quién se desarrollarán las actuaciones en los supuestos específicos previstos sólo en el ámbito tributario como son los que se refieren a actuaciones con entidades sin personalidad jurídica o a las entidades que tributan en régimen de imputación de rentas, los que afectan la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, los que afectan a los sucesores de personas físicas, jurídicas y demás entidades sin personalidad, y los que se refieren a las actuaciones relativas a los no residentes. Asimismo, se regula en esta sección la representación tanto legal como voluntaria que, aunque se trata del desarrollo de normas sustantivas ubicadas en el título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario desarrollar reglamentariamente algunos aspectos procedimentales de estas disposiciones y, por razones de ordenación sistemática, se incluye en el capítulo dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. También se incluye un último capítulo dedicado a regular algunos aspectos de las notificaciones en materia tributaria”. Amplísima regulación que se debe unir a la específica de cada procedimiento que también realiza el citado proyecto de reglamento en artículos posteriores ¿Es necesaria tanta regulación?

duplicidad. Lo oportuno hubiera sido que la Ley cumpliera con lo que afirma en la exposición de motivos dejando al desarrollo reglamentario el detalle, que es para lo que se crea. Igualmente si quería optar por recoger normativa de cada procedimiento en función de que fuera realizado por unos u otros órganos, en ese caso, se hubiera ahorrado rubricar un capítulo de normas comunes que luego la realidad demuestra que van más dirigidas a los órganos de gestión.

A continuación en este capítulo, como afirma el propio legislador, “se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver”⁶⁴¹. A su análisis en combinación con la presentación básica que prevé el proyecto de reglamento, cuya referencia debe ser tomada con todas las cautelas, como se ha dicho, pero que consideramos de interés ya que, como también se ha dicho, de su necesidad desde hace dos años se deriva una “supuesta” aprobación inminente, dedicaremos las próximas líneas.

En definitiva, el legislador pretende dar regulación detallada a los procedimientos. No en vano, es una de las notas más características de esta nueva regulación y uno de los contenidos de mayor importancia. Como ya había reclamado la doctrina se hacía necesario revisar la regulación de los procedimientos tributarios, en especial las actuaciones de control y regularización, para así recoger en la nueva ley unos procedimientos con las debidas garantías, lo cual “no es una cuestión de cantidad de trámites, sino de calidad; de adecuada previsión de trámites y mecanismos atendiendo a las necesidades de cada sector de actividad administrativa, ponderando los intereses

⁶⁴¹ Exposición de Motivos LGT.

en presencia y los objetivos que se pretendan conseguir.(...) No se trata de sobrecargar la actuación administrativa con una serie de interminables y minuciosos trámites que la entorpezcan, sino de articular con flexibilidad aquéllos que sean imprescindibles para que el deber de buena administración y la garantía de los ciudadanos sean una realidad, y de que el cumplimiento de los mismos sea efectivo y no simplemente rutinario o aparente”⁶⁴². Precisamente, a analizar si ello se ha conseguido o no en la nueva regulación de los procedimientos, vamos a dedicar no sólo las próximas líneas sino también el resto de capítulos de esta segunda parte.

La iniciación de los procedimientos es regulada en el artículo 98, para los procedimientos en general y, el artículo 118 para los de gestión tributaria⁶⁴³. El artículo 98 de la LGT establece que: “*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*”. Por tanto, como ocurriera en el procedimiento administrativo existen dos formas de iniciar los procedimientos; de oficio o a instancia de parte. Sin embargo, como ya hemos anunciado, no todos los medios recogidos por este artículo son a instancia del interesado como parece recoger el legislador. Insistimos en esta idea y es que: “En este sentido, es preciso llamar la atención a propósito de la redacción del artículo 98.1 para destacar la importancia que en él tiene una coma como signo ortográfico. Dice este precepto que «las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse

⁶⁴² JUAN LOZANO, A.M. “La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las Administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena Administración”.Fiscal mes a mes num.83/2003.Pág. 35-36.

⁶⁴³ Ya hemos analizado la documentación de las actuaciones gestoras y con ello se han visto muchas formas de iniciación. En relación con lo estudiado nos remitimos a lo ya expuesto, pues no es nuestra intención realizar un trabajo repetitivo. Ahora bien en ese apartado llamaremos la atención sobre ciertas cuestiones específicas de la iniciación que o bien no se han mencionado o si se ha hecho ha sido de una forma más somera.

de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria». Su lectura rápida pudiera hacer pensar que las formas en que los procedimientos tributarios se inician a instancia de parte vienen representadas por las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, etc., pero no es esto cierto. Autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones son presupuesto necesarios para dar inicio a los procedimientos de aplicación de los tributos, en especial, a los procedimientos de gestión, sin que se conviertan en forma de iniciarlos a instancia de parte, habida cuenta de que a través de una autoliquidación o de una declaración tributaria, por ejemplo, el contribuyente no está pidiendo a los órganos de la Administración que investiguen y comprueben su situación tributaria, sino que está cumpliendo con un deber establecido en la ley –el deber de declarar- quedando reservado al ejercicio de las potestades administrativas la constatación de los datos declarados, lo que significa que en el ejercicio de tales actuaciones, la Administración siempre interviene de oficio»⁶⁴⁴. Más adelante matiza dicho autor que “Ello es así, salvo en los casos en que el procedimiento se hay iniciado mediante una declaración – autoliquidación o comunicación de datos- con devolución tributaria, en cuyo caso si puede entenderse que el obligado tributario está pidiendo o instando al órgano de gestión tributaria para que proceda a devolverle lo pretendido, previa comprobación de los datos consignados en su declaración, pues solamente en estos supuestos, el procedimiento de gestión se impulsa por una pretensión del

⁶⁴⁴ No comparte esa interpretación efectuada por ESEVERRI de los términos GARCÍA BERRO que, entendiendo también que no se trata de procedimientos de iniciación a instancia de parte, no le concede ese beneficio de la duda al legislador y mantiene que: “El artículo 98.1 se refiere al procedimientos y actuaciones iniciados de oficio “o” a instancia de parte, y a continuación enumera una serie de supuestos, entre los que figura la autoliquidación y la declaración. Estos se encuentran situados gramaticalmente ya en el segundo término de la disyuntiva, lo que lleva literalmente a interpretar que se trata de medios de iniciación a instancia de parte. Si la Ley quiso decir otra cosa, hubiera sido deseable un mejor uso del idioma”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 98.

interesado en él”⁶⁴⁵. Creemos, al igual que una parte de la doctrina⁶⁴⁶, que la autoliquidación o la declaración no son procedimientos a instancia de parte ya que el obligado tributario cumple con un mandato legal⁶⁴⁷. Por tanto el legislador podía haber optado por recogerlo de una manera más clara, la interpretación dada por ESEVERRI nos parece la adecuada, es decir, entender que el artículo recoge las dos posibilidades, oficio y a instancia de parte, y éstas se pueden

⁶⁴⁵ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 338- 340.

⁶⁴⁶ En este punto la doctrina no se manifiesta unánime, hay quién caracteriza a la iniciación de los procedimientos tributarios como distinta o especial: “El apartado 1 del artículo 98 completa las formas de iniciación previstas en el artículo 68 de la citada Ley 30/1992 que se refiere únicamente a iniciación de oficio o a solicitud del interesado, dado que en materia tributaria los procedimiento se inician a menudo por la presentación de documentos por parte de los interesados pero no como una solicitud propiamente dicha, sino en cumplimiento de una obligación legalmente establecida como es, por ejemplo, la presentación de una declaración o una autoliquidación tributaria. Por ello, el artículo 98.1 se refiere de modo más amplio a la iniciación a instancia del obligado tributario, siendo la solicitud sólo una de las diversas formas a través de las que puede producirse esa iniciación”. AAVV *Guía...*, op.cit. Pág.222. O, incluso, quién reconoce una opción distinta: “la conclusión no puede ser otra que considerar acertado el esquema de hace cuarenta años: el procedimiento de gestión se inicia de oficio (art.101 LGT/1963 y arts. 98 y 147 LGT/2003) o instancia de parte, aunque sea por el mandato de ley (declaraciones: acompañando una propuesta de autoliquidación o no; solicitando una devolución o comunicando los datos para que se acuerde; incorporando cualquier otra solicitud) y el procedimiento de gestión así iniciado sólo puede acabar con una resolución”. BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op.cit. Pág. 5.

⁶⁴⁷ Comparte esta idea, aunque no centra el problema en la utilización de una coma sino que directamente opina que: “parece obvio que la terminología –traída de las normas de Derecho administrativo- utilizada por la LGT no es la más apropiada aquí, por cuanto la actuación del administrado susceptible de iniciar un procedimiento no produce siempre este efecto ni consiste siempre en instar o pedir algo. Por el contrario, las actuaciones del administrado en el ámbito de los tributos (piénsese en una autoliquidación o en la comunicación de operaciones empresariales que superen un determinado volumen) ni instan ni provocan normalmente un procedimiento; la iniciación se puede, pues, producir de oficio o por un acto del administrado que hace posible o necesaria –de acuerdo con lo dispuesto con la Ley en cada caso- una actuación posterior, iniciándose, en este último caso, y sólo en él, un procedimiento”. FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso...*, op.cit. Pág. 156. En idénticos términos vid. FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 201-202. Igualmente, y en la línea de lo que recogimos en el apartado anterior, HUESCA BOBADILLA cree que “...no es muy correcto el artículo 98.1 de la Ley (...) relativo a la «Iniciación de los procedimientos tributarios», cuando considera también a la autoliquidación, declaración o comunicación formas de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios «a instancia del obligado tributario», cuando,(...), no son más que la plasmación de un deber establecido en la norma tributaria, a partir del cuál la Administración puede iniciar (...) una actuación gestora, debiendo reservarse, en sentido estricto, la >instancia del obligado tributario>, para los casos en que el particular, sin la existencia de ese deber previo, se dirige a la Administración formulando cualquier solicitud y esperando de la misma respuesta positiva”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 805.

materializarse a través de “*autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria*”⁶⁴⁸. Ahora bien, si acudimos al texto del proyecto de reglamento, y entendemos que la intención de los redactores de éste es coincidente con la que pudo tener el legislador en la LGT, en tanto en cuanto como documento de iniciación de oficio sólo se prevén a las comunicaciones o en su caso, y para los supuestos previstos, a la notificación de liquidación o resolución⁶⁴⁹, a la vez que, para la iniciación a instancia del obligado tributario se prevé el inicio “*mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable*”, parece que debemos concluir que el legislador si que considera estas últimas formas mencionadas como a instancia de parte.

Aunque nos parezca erróneo y mantengamos que son formas de iniciación de oficio lo cierto es que la regulación que se pretende aprobar va en la dirección opuesta. El legislador debiera corregir esta normativa puesto que si un contribuyente presenta una autoliquidación no está iniciando ningún procedimiento. En nuestra opinión, simplemente está cumpliendo con la obligación que le impone la ley de declarar unos datos, liquidarlos e ingresar pero en ningún momento inicia un procedimiento. Si ello fulera así la gran mayoría de los procedimientos que se inician por parte del obligado no tienen ninguna intervención por parte de la Administración y concluyen con el correspondiente ingreso. No creemos que la autoliquidación inicie un procedimiento simplemente se realiza el cumplimiento de un deber impuesto, sin

⁶⁴⁸ Nos remitimos al análisis sobre las mismas realizado en el punto anterior.

⁶⁴⁹ Artículo 89.2 del proyecto de reglamento: “*La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación. Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación*”.

perjuicio, de que la Administración de oficio pueda posteriormente iniciar un procedimiento, ya sea de verificación, comprobación limitada o de inspección⁶⁵⁰.

Por su parte la previsión reglamentaria contiene la iniciación de oficio, como hemos visto, en su artículo 89, siguiendo las líneas, como ha recogido la doctrina⁶⁵¹, del artículo 69 LRJAP-PAC⁶⁵², si bien eliminando la posibilidad de denuncia pública, la cuál ya fue suprimida por la anterior LGT y del mismo modo la actual en su artículo 114 recoge como su presentación no conlleva obligatoriamente la iniciación del procedimiento⁶⁵³. Por tanto, de aprobarse, el proyecto de reglamento establecerá que la iniciación de oficio *“requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos”*⁶⁵⁴.

⁶⁵⁰ Sobre este particular volveremos al realizar el análisis concreto de cada procedimiento, para el ámbito de gestión.

⁶⁵¹ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 667 y ss, LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 107.

⁶⁵² El mismo por el cuál se establece que el órgano puede actuar; por propia iniciativa, por orden superior, a petición razonada de otros órganos; o por denuncia pública.

⁶⁵³ Establece el artículo 114 LGT: “1. *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 regulado en los artículos 93 y 94 de esta Ley.*

2. *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.

3. *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”.*

⁶⁵⁴ Artículo 89. 1 de proyecto de reglamento.

La documentación que se utilizará para ello es la comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario, aunque también se admite la personación. Además en consonancia con la posibilidad establecida en el artículo 99.8 de la LGT, cuando así lo prevea un determinado procedimiento, y si es definitivamente mantenido el texto del proyecto de reglamento, el mismo podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o liquidación.

En cuanto contenido de dicha comunicación, el artículo 98. 2 de la LGT establece que siempre dichos documentos, ya se trate de comunicaciones o de otros, y referido a iniciación de oficio o instancia de parte, deberán contener: “*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*”; por su parte el proyecto de reglamento, de convertirse en normativa vigente, en su artículo 89.3 se remite a los requisitos establecidos para las comunicaciones en el artículo 99.1 del citado proyecto, y, añadiría a estos, que el propio artículo recoge en su letra b)⁶⁵⁵, unos requisitos generales⁶⁵⁶ y otros requisitos específicos⁶⁵⁷; De convertirse el proyecto de reglamento en normativa aplicable, más allá de la

⁶⁵⁵ En la misma línea que la LGT y de una forma repetitiva, y como ya se vio, establece como requisito de la comunicación el artículo 99.1 b) del proyecto de reglamento: “*Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige y número de identificación fiscal*”.

⁶⁵⁶ Como serían: Lugar y fecha de su expedición; lugar al que se dirige; hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza a través de la comunicación; y, órgano que la expide y nombre y apellidos, número de registro de personal y firma de la persona que la emite.

⁶⁵⁷ El 89.3 del proyecto de reglamento prevé establecer los siguientes requisitos: indicación del procedimiento que se inicia así como del objeto del mismo y de las obligaciones tributarias o elementos de éstas y, en su caso, periodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.; el requerimiento que, en su caso, se formule al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación; además se indicará el efecto interruptivo del plazo legal de prescripción; y, por último, incluirá la misma la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello y se concederá al obligado tributario un plazo de 10 días, para formular alegaciones; también se prevé, en su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

complicación sistemática que podemos apreciar, podemos afirmar que se duplican requisitos⁶⁵⁸, se optaría por adoptar una forma de regulación complicada y farragosa que en nada ayuda al obligado tributario. Si bien es cierto que la falta de regulación de la anterior LGT era más que criticable y en algunos puntos atentatoria al principio de seguridad jurídica, no lo es menos que tampoco hemos de buscar el otro extremo con una la regulación reiterativa, máxime cuando además la LRJAP-PAC rige supletoriamente.

Por último, en relación con la iniciación de oficio se concede al obligado tributario un plazo de 10 días para que aporte todos los documentos requeridos, en su caso, o presente las alegaciones que estime oportunas⁶⁵⁹, salvo en los supuestos de iniciación mediante personación⁶⁶⁰.

La iniciación a instancia del obligado tributario, establecida en el 89.1 de la LGT es igualmente prevista también en el desarrollo reglamentario⁶⁶¹ Como ya hemos mencionado con anterioridad, tanto la regulación vigente como la prevista, considera medios de iniciación a instancia de parte la autoliquidación, la declaración, la comunicación de datos, la solicitud y, en general, cualquier otro medio que establezca la normativa. Esta última referencia la hace el legislador para así salvaguardar la posible creación de nuevos documentos de utilización en los procedimientos. Además podrán presentarse tanto en formato papel como por

⁶⁵⁸ por ejemplo los tres primeros que menciona el artículo 89.3 ya estaban contenidos en la regulación propia de las comunicaciones.

⁶⁵⁹ Dicho plazo rige por aplicación de la LRJAP-PAC, aunque de nuevo, el proyecto de reglamento, en su afán reiterativo prevé recogerlo, en concreto en el artículo 89.4.

⁶⁶⁰ Además prevé el proyecto, en su artículo 89.5; la carencia de efectos en relación con los recargos del 27.1 de la LGT, con la exoneración de responsabilidad del 179.3 LGT y con el inicio del procedimiento de devolución que una vez iniciado el procedimiento pudieran tener las autoliquidaciones o presentadas, al igual que especifica que los ingresos que se realicen tendrán el carácter de ingresos a cuenta.

⁶⁶¹ Establecida en el proyecto de reglamento en los artículos 90 y 91.

medios electrónicos o telemáticos cuando así lo disponga la Administración, la cual según dispone el artículo 98.3 de la LGT, debe poner a disposición de los obligados los citados modelos según señale la normativa⁶⁶². En relación con esta posibilidad de inicio telemático, es necesario precisar que está supedita a la aprobación de los supuestos y condiciones por el Ministro de Hacienda (artículo 98.4 LGT).

En cuanto al desarrollo reglamentario previsto⁶⁶³ en este aspecto viene a recoger prácticamente lo mismo que se establece en la ley, ciertamente, creemos que entender que desarrollar una ley es repetir incansablemente lo mismo que en ella se establece añadiendo palabras que desde un punto de vista sustancial no configuran nada, es entender la técnica del desarrollo reglamentario de una manera muy simplista, poco adecuada y provocadora de confusión en tanto que el administrado nunca sabe cuando realmente se está regulando algo distinto, y por tanto no sabe a que atenerse produciendo así una indeseable inseguridad jurídica⁶⁶⁴.

⁶⁶² Sobre esta cuestión prevé el desarrollo reglamentario en su artículo. 90.3: “*La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos normalizados de autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria, preferentemente, por medios telemáticos, así como en las oficinas correspondientes para facilitar a los obligados la aportación de los datos e informaciones requeridos o para simplificar la tramitación del correspondiente procedimiento*”.

⁶⁶³ El artículo 90 previsto en el desarrollo reglamentario, en líneas generales “repite, lo ya establecido en la LGT, como ha quedado puesto de manifiesto, al recoger las referencias a esta iniciación en este momento del trabajo.

⁶⁶⁴ De igual forma, en este afán reiterativo del proyecto, el apartado 4, de forma innecesaria ya que ya está recogido en la propia LGT y se especifica en el proyecto de reglamento al tratar el desarrollo de los procedimientos, recoge el derecho a copia del obligado tributario en caso de la presentación en formato papel. Dedicar el apartado 5 de este artículo a recoger las particularidades de la iniciación telemática unas veces con más acierto que otras. Así en el caso de la necesidad de consignar los datos exigidos por la Administración, la regulación es carente de sentido e incluso absurda; más interés tienen las precisiones acerca de los supuestos en que por las características del sistema sea necesaria una posterior aportación directa que esta se realice en el plazo de diez días, en cualquier caso, tampoco ocurriría nada si no se hubiera establecido, ya que existe el plazo de subsanación, que específicamente regula el reglamento en el artículo 91 donde se vuelve a repetir estas precisiones además de las existentes en materia de procedimiento administrativo

En relación con el contenido nos remitimos a el artículo 98.2 de la LGT que hemos visto al estudiar la iniciación de oficio y al contenido propio de cada una de las actuaciones, analizado en el epígrafe anterior, lo único que precisa sobre el mismo el artículo 90 del reglamento es el caso de las solicitudes; En primer lugar en su apartado a) recoge exactamente lo mismo que la LGT en el artículo 98.2 añadiéndole que se especifique el lugar a efectos de notificaciones; además debe contenerse los hechos, razones y petición que se concrete, el lugar, fecha firma y el órgano al que se dirige.

En conclusión creemos que la regulación actual unida la prevista por el proyecto, con todas las cautelas que sobre el mismo cenismo manifestando, de la iniciación, de aprobarse el citado proyecto, carecería de rigor jurídico y sistemático puesto que como se ha demostrado, lejos de las intenciones manifestadas por el legislativo en las exposición de motivos de la ley y la prevista del proyecto de reglamento, no se van a regular simplemente las especialidades de los procedimientos tributarios sino que en muchas ocasiones, se vuelve a recoger lo que ya es claro en la LRJAP-PAC⁶⁶⁵

El desarrollo y tramitación de los procedimientos tributarios es tratado por la LGT en el artículo 99⁶⁶⁶ A continuación, pretendemos dar unas nociones generales del mismo destacando las posibles novedades que introduce la LGT y que pretende incluir el futuro reglamento.

⁶⁶⁵ La relación prevista entre la ley y proyecto de reglamento, a nuestro juicio, en esta materia, no es la más correcta puesto que aunque el segundo desarrolla el primero no son pocos los artículos en que se reitera lo ya preceptuado por la Ley. Pero, más allá de que consideremos oportunas las reiteraciones con la legislación administrativa o con la LGT en el caso del reglamento, lo realmente criticable es que no se adopte un criterio unánime. Si el legislador quiere ser reiterativo, opción para nosotros no válida pero respetable, que así lo manifieste en su exposición de motivos y que, además, lo mantenga en toda la regulación. Es decir, debe de adoptarse un criterio a seguir y no cambiar el mismo en función de lo que se le “antoje” al legislador.

⁶⁶⁶ Previsto en el proyecto de reglamento por el artículo 92 y ss.

Si hemos criticado la falta de criterio por el legislador en relación con la remisiones a la Ley 30/1992, en este apartado nos encontraremos como, en ocasiones que no se remite a la misma, hemos de acudir a ella, y en otras, no era necesaria tal remisión, así como en otras se “copia” lo ya establecido en la propia L 30/1992. Ahora bien, parece que la intención e idea que subyace en la regulación de este artículo es precisamente que en él sólo se pretende establecer las especialidades del procedimiento tributario, para el resto hemos de atender a la regulación del procedimiento administrativo. Además por su parte, el artículo 34.1 de la LGT establece el catálogo de derechos de los obligados tributarios, que, por supuesto, son totalmente aplicables a los procedimientos⁶⁶⁷. Parece que

⁶⁶⁷ Establece el artículo. 34.1 los siguientes derechos: “a) *Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

b) *Derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*

c) *Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.*

d) *Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.*

e) *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*

f) *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*

g) *Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.*

h) *Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.*

i) *Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes.*

j) *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.*

el legislador ha preferido recoger estos derechos, que por otra parte no son de creación *ex novo* sino derivados de la derogada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁶⁶⁸, en varios apartados; por un lado se remite a la normativa general, como ya hemos mencionado y a tenor del artículo 97; por otro dentro de la LGT, una vez ha precisado en general, todos los derechos de los que goza el obligado tributario, especifica y desarrolla dentro de los procedimientos los que considera que tienen su aplicación más directa en este ámbito: ello es lo que hace el artículo 99 que, analizamos, a continuación, con detenimiento. Únicamente antes de ello valorar positivamente la referencia en relación con el ejercicio de tales derechos que hace la LGT a los “obligados tributarios”, como ya hemos mencionada en otras ocasiones en este trabajo, ésta nos permite que no sólo identifiquemos como titular del derecho al contribuyente sino a cualquier sujeto de los configurados en el artículo 35 de la LGT.

El primer apartado, establece el deber de la Administración de facilitar *“en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el*

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley.

⁶⁶⁸ Ley 1/1998, de 26 de febrero. En adelante LDGC.

cumplimiento de sus obligaciones”⁶⁶⁹. Realmente, se trata más de un principio que de un derecho, quizá por ello, el propio apartado en su parte final se remite a lo regulado en los siguientes apartados, y, ello porque se trata de un principio de difícil invocación ante un Tribunal o de difícil concreción⁶⁷⁰. Desde luego, su ubicación sería más correcta en el capítulo de principios, que, sin embargo, como vimos, no lo recoge. Es una manifestación más de esa falta de correspondencia, que existe en numerosas ocasiones en la ley, entre la nominación de las cosas y lo que realmente son, si bien hemos de precisar que, en este supuesto en concreto, dicha carencia no es nueva de la LGT sino que ya venía recogido de igual forma en la LDGC⁶⁷¹, aunque en relación al contribuyente, referencia que, como ya hemos comentado y ocurre con todos los artículos que son prácticamente una copia igual de los contenidos en esta ley y que iremos viendo a continuación, ha cambiado la LGT positivamente al referirse al obligado tributario.

El segundo apartado de este artículo 99 LGT, recoge el derecho a no aportar documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y que hayan sido presentados con anterioridad por el obligado tributario. Se mantiene así la línea del artículo 35.f) de la LRJAP-PAC que fue acogido por el artículo 17 de la derogada LDGC, y de la propia LGT en su artículo 34.1.h)⁶⁷². La lectura de

⁶⁶⁹ Artículo. 99.1 LGT.

⁶⁷⁰ Como ha afirmado la doctrina “más que un derecho es una declaración de principios o si se quiere un principio de carácter programático cuya exigibilidad jurídica por el obligado tributario resulta problemática al no existir tampoco una sanción clara en caso de incumplimiento por parte de la Administración”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 671.

⁶⁷¹ Artículo. 20 LDGC: “*La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones*”.

⁶⁷² Nos resulta interesante para poder comparar la regulación recoger las tres redacciones dadas. Artículo. 17 LDGC (derogado): “*Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.*”

los tres artículos y de este segundo apartado del artículo 99 nos lleva a encontrar pocas diferencias entre ellos. Si es de destacar que en la LDGC se restringía el derecho al ámbito de los procedimientos de gestión y en la actual regulación se permite para todos los tributarios. En relación con la normativa del procedimiento administrativo común encontramos también una diferencia con la documentación a la que van referidas. Así en la LGT, artículos 34.1.h) y el 99.2., se restringe el derecho a los documentos aportados por el propio obligado, y se le exige que indique el día y procedimiento en que los presentó. Además, establece el artículo 99.2 LGT que “ *se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados*”, sin embargo parece que debido a los medios con los que goza la Administración no es la práctica más frecuente ni debiera serlo, muestra de ello es el propio artículo 95.2 LGT que establece que cuando la Administración a través de los medios telemáticos pueda obtener cierta información, no podrá exigir los certificados de la misma a los obligados tributarios. Sea como fuere, estamos de acuerdo con la doctrina en que “vistas las posibilidades que ofrece el alto grado de desarrollo tecnológico alcanzado por nuestra Administración tributaria, la potestad de ésta de requerir documentos con información ya obrante en su poder debe ser utilizada con moderación extrema y sólo en la medida que sea estrictamente necesario para el cumplimiento de sus funciones, ya sea por eventuales dificultades técnicas para un acceso ágil a la información o porque el documento requerido tenga un contenido adicional no disponible en ficheros

Dicha Administración podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, previamente aportados, contenidos en dichos documentos”.

Artículo. 35.f) LRJAP-PAC: “*Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos; (...)*f) *A no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante”.*

Artículo. 34.1.h) LGT: “*Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”.*

administrativos”⁶⁷³. Nos referimos, claro, a la posibilidad de requerir información siempre que no se trate de documentación ya aportada.

Más allá de ello, nos cuestionamos el sentido, en la línea de lo esbozado al empezar a tratar el desarrollo de las actuaciones, de recoger dos artículos de contenido tan parecido en la misma ley, parece que el legislador en el artículo 34 quiere sólo esbozar los derechos para luego en sede de procedimientos desarrollarlo, más. No le vemos muchos sentido ya que la propia regulación reglamentaria también podría ocuparse de ello, y máxime cuando si se comparan, es más preciso el del artículo 34 en tanto en cuanto contempla la exigencia de que el obligado indique la fecha y el procedimiento en el que se aportó la documentación.

Por último, consideramos de interés resaltar el contenido previsto por el artículo 94 del proyecto de reglamento por su posible relación, en cierto modo, con este artículo 99.2. El mismo prevé que los requerimientos que se realizasen al obligado tributario en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos no podrían ser impugnados por el obligado con independencia de la posible impugnación del acto administrativo, y, que en caso de alegaciones de inexactitud o falsedad de los datos obtenidos por requerimientos a terceros, las mismas deberían realizarse en un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que se ponen de manifiesto éstos datos al obligado , y, si se llevase a cabo transcurrido dicho plazo se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración con las consecuencias, que como veremos, ello conlleva⁶⁷⁴.

⁶⁷³ GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 85-86.

⁶⁷⁴ Artículo. 94 del proyecto de reglamento: “1.Cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados

El tercer apartado de este artículo 99 recoge el derecho de los obligados *a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas*⁶⁷⁵. Se trata de un derecho que se recogía en los artículos 3.f) y 16 de la LDGC y que la propia LGT recoge también en su artículo 34. 1.g)⁶⁷⁶ exactamente en los mismo términos que el artículo 16 citado. Resulta, una vez más, repetitivo y contradictorio además que precisamente sea más amplio el contenido de lo que recoge el artículo 34.1.g) LGT que la especificación dada por el artículo 99LGT. No entendemos porqué cuando el legislador debe remitirse a un artículo no lo hace, y, sin embargo, cuando sería más conveniente que aclarara algunas cuestiones, o no realiza remisión alguna o no lo regula, trasladando dicho trabajo al estudioso que tiene que, *de motu proprio*, acudir a la legislación vigente. Pero sobre este particular ya hemos dejado clara nuestra crítica y no queremos reiterarnos más.

El punto cuarto configura el derecho del obligado que sea parte en un procedimiento a obtener copias de los documentos que obren en el expediente,

mediante recurso o reclamación independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento.

2. *Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante diligencia. Si la alegación se realiza transcurrido dicho plazo, se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración”.*

⁶⁷⁵ Artículo. 99.3 LGT.

⁶⁷⁶ Establecía el artículo. 16 LDGC: “*Los contribuyentes tienen derecho a que se les expida certificación de las declaraciones tributarias por ellos presentadas o de extremos concretos contenidos en las mismas. Asimismo, a efectos de la acreditación de la presentación de documentos ante la Administración tributaria, así como de la fecha de dicha presentación, los contribuyentes tienen derecho a obtener copia sellada de los mismos, siempre que la aporten junto con los originales para su cotejo y, en el caso de que dichos documentos no deban obrar en el expediente, podrán solicitar la devolución de tales originales*”. Y el artículo. 3.f) “*Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas*”.

será siempre a su costa y no podrán afectar a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas, y, deberá no estar prohibido por otra normativa. El artículo 34. 1 s) LGT también recoge este derecho, como el artículo 35.a) aunque con mayor amplitud al poder solicitar las mismas en “*cualquier momento*”, y, como lo hacía el artículo 14 de la LDGC ⁶⁷⁷. En cuanto al factor tiempo, hemos de analizarlo desde dos perspectivas, en relación a cuando se puede ejercitar el artículo 34.1 s) LGT es el que precisa que “*este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio*” y en relación al momento en que se entregarán las copias establece el artículo 99. 4 LGT “*las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución*”.

Además de esta regulación también tenemos que tener en cuenta la prevista para el futuro; el texto del proyecto de reglamento se dedica en uno de sus artículos precisamente a este derecho de obtención de copias y , respondiendo a las reclamaciones de la doctrina⁶⁷⁸, concreta con mayor detenimiento el

⁶⁷⁷ Artículo. 14 LDGC: “*El contribuyente que sea parte en un procedimiento de gestión tributaria podrá conocer, en cualquier momento de su desarrollo, el estado de la tramitación del procedimiento. Asimismo podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una ley. En las actuaciones de comprobación e investigación, estas copias se facilitarán en el trámite de audiencia al interesado al que se refiere el artículo 22 de esta Ley*”

Artículo. 34.1.s) LGT: “*Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley*”.

Artículo. 35. a) LRJAP-PAC: “*A conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos*”.

⁶⁷⁸ Comentaba la doctrina en relación con este apartado cuarto del artículo. 99: “Vemos que se generaliza el momento de ejercicio para todos los procedimientos tributarios [quedando excluido el procedimiento de apremio, en el que se podrá obtener copia en cualquier momento- artículo 34.1.s)], y además se adapta a la nueva regulación del trámite de audiencia (...). En cuanto a la limitación temporal para obtener copia, entiendo que se adecua a la finalidad del procedimiento el que el obligado tributario no pueda ejercer este derecho hasta el trámite de audiencia, pero entiendo que podrá ejercerlo en cualquier momento posterior al inicio de este trámite y no sólo durante este trámite, como se interpreta en algunos órganos de la Administración tributaria. El sigilo y la reserva a mantener en los procedimientos de comprobación no tienen sentido una vez puesto de manifiesto

momento en que pueden solicitarse las mismas, al establecer que “*durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio*”. Sin embargo, no mencionada nada en relación con el momento de la entrega⁶⁷⁹.

Continuando con el desarrollo reglamentario previsto, se establece la necesidad de motivación en el caso de denegación de las copias por parte de la Administración en base a las razones contempladas en el 99.4 de la Ley⁶⁸⁰, se permite “*hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten*”, extremo que nos resulta un tanto ambiguo en su redacción y sobre el que el legislador debiera ser más claro en los términos en la aprobación definitiva del reglamento, y, por último, en su apartado cuarto se prevé darle prioridad a los medios telemáticos informáticos o electrónicos al establecer que, en los casos que los documentos consten en tal formato, se facilitarán en esos formatos salvo que las circunstancias técnicas no lo permitan⁶⁸¹.

el expediente. Entiendo que en el futuro reglamento debería quedar claro este punto”. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 114.

⁶⁷⁹ Sobre la misma precisa en su artículo 97.2 que “*el órgano competente entregará las copias en sus oficinas y recogerá en diligencia la relación de los documentos cuya copia se entrega, el número de folios y la recepción por el obligado tributario*”.

⁶⁸⁰ Artículo. 97. 3 del proyecto de reglamento “*Cuando conste la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 99.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se denegará la obtención de copias mediante resolución motivada*”.

⁶⁸¹ Artículo. 97. 4 del proyecto de reglamento : “*En aquellos casos en los que los documentos que consten en el archivo o expediente correspondiente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, las copias se facilitarán preferentemente por dichos medios o en los soportes adecuados a tales medios, siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan*”.

Esta forma de regular el contenido de un determinado derecho hubiera sido la mejor opción. Ello es, simplemente enunciar el mismo para dejar al reglamento que se ocupe de la regulación más detallada. Así se evita que las necesidades de reforma de una Ley sean más tempranas de lo que se proyecta al crear la misma, y que además su lectura y estudio sea más sencillo. De todas formas, también el proyecto de reglamento tiene un carácter excesivamente regulador⁶⁸².

El siguiente derecho que configura este artículo 99 LGT es el de acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido. También encuentra su parangón este derecho en el procedimiento administrativo, concretamente en el artículo 37 de la LRJAP-PAC si bien el mismo no se restringe a obligados que hayan sido parte en el procedimiento sino que su formulación genérica es bastante más amplia, si bien no se trata de un acceso ilimitado o sin restricciones, como se deriva de la lectura del propio artículo⁶⁸³.

⁶⁸² En este caso una muestra de ello, es precisamente el apartado 3 que exige la motivación en caso de denegación; la misma ya era obligatoria aunque no lo hubiera recogido el mismo, el legislador no se ha acabado de creer que sólo tenía que regular lo no establecido ya por la normativa del procedimiento administrativo, ello ocurre, como venimos demostrando tanto en la Ley como en el proyecto de reglamento, donde la gravedad podrá ser mayor ya que en ocasiones, lo que hace el mismo en reiterar por tercera vez. Algo absolutamente innecesario.

⁶⁸³ Artículo. 77. LRJPAC: “1. Los ciudadanos tienen derecho a acceder a los registros y a los documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, cualquiera que sea la forma de expresión, gráfica, sonora o en imagen o el tipo de soporte material en que figuren, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud.

2. El acceso a los documentos que contengan datos referentes a la intimidad de las personas estará reservado a éstas, que, en el supuesto de observar que tales datos figuran incompletos o inexactos, podrán exigir que sean rectificadas o completadas, salvo que figuren en expedientes caducados por el transcurso del tiempo, conforme a los plazos máximos que determinen los diferentes procedimientos, de los que no pueda derivarse efecto sustantivo alguno.

3. El acceso a los documentos de carácter nominativo que sin incluir otros datos pertenecientes a la intimidad de las personas figuren en los procedimientos de aplicación del Derecho, salvo los de carácter sancionador o disciplinario, y que, en consideración a su contenido, puedan hacerse valer para el ejercicio de los derechos de los ciudadanos, podrá ser ejercido, además de por sus titulares, por terceros que acrediten un interés legítimo y directo.

4. El ejercicio de los derechos que establecen los apartados anteriores podrá ser denegado cuando prevalezcan razones de interés público, por intereses de terceros más dignos de protección o cuando así lo disponga una ley, debiendo, en estos casos, el órgano competente dictar resolución motivada.

La regulación de este derecho en el ámbito tributario tampoco es nueva y se deriva de su precedente inmediato el artículo 18 de la LDGC⁶⁸⁴, y, además, se fundamenta en el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria proclamado en el artículo 95 de la Ley.

5. *El derecho de acceso no podrá ser ejercido respecto a los siguientes expedientes:*

a) *Los que contengan información sobre las actuaciones del Gobierno del Estado o de las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias constitucionales no sujetas a Derecho administrativo.*

b) *Los que contengan información sobre la Defensa Nacional o la Seguridad del Estado.*

c) *Los tramitados para la investigación de los delitos cuando pudiera ponerse en peligro la protección de los derechos y libertades de terceros o las necesidades de las investigaciones que se estén realizando.*

d) *Los relativos a las materias protegidas por el secreto comercial o industrial.*

e) *Los relativos a actuaciones administrativas derivadas de la política monetaria.*

6. *Se regirán por sus disposiciones específicas:*

a) *El acceso a los archivos sometidos a la normativa sobre materias clasificadas.*

b) *El acceso a documentos y expedientes que contengan datos sanitarios personales de los pacientes.*

c) *Los archivos regulados por la legislación del régimen electoral.*

d) *Los archivos que sirvan a fines exclusivamente estadísticos dentro del ámbito de la función estadística pública.*

e) *El Registro Civil y el Registro Central de Penados y Rebeldes y los registros de carácter público cuyo uso esté regulado por una ley.*

f) *El acceso a los documentos obrantes en los archivos de las Administraciones Públicas por parte de las personas que ostenten la condición de Diputado de las Cortes Generales, Senador, miembro de una Asamblea legislativa de Comunidad Autónoma o de una Corporación Local.*

g) *La consulta de fondos documentales existentes en los Archivos Históricos.*

7. *El derecho de acceso será ejercido por los particulares de forma que no se vea afectada la eficacia del funcionamiento de los servicios públicos debiéndose, a tal fin, formular petición individualizada de los documentos que se desee consultar, sin que quepa, salvo para su consideración con carácter potestativo, formular solicitud genérica sobre una materia o conjunto de materias. No obstante, cuando los solicitantes sean investigadores que acrediten un interés histórico, científico o cultural relevante, se podrá autorizar el acceso directo de aquéllos a la consulta de los expedientes, siempre que quede garantizada debidamente la intimidad de las personas.*

8. *El derecho de acceso conllevará el de obtener copias o certificados de los documentos cuyo examen sea autorizado por la Administración, previo pago, en su caso, de las exacciones que se hallen legalmente establecidas.*

9. *Será objeto de periódica publicación la relación de los documentos obrantes en poder de las Administraciones Públicas sujetos a un régimen de especial publicidad por afectar a la colectividad en su conjunto y cuantos otros puedan ser objeto de consulta por los particulares.*

10. *Serán objeto de publicación regular las instrucciones y respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos administrativos que comporten una interpretación del Derecho positivo o de los procedimientos vigentes a efectos de que puedan ser alegadas por los particulares en sus relaciones con la Administración”.*

⁶⁸⁴ Artículo. 18. 2 LDGC: “...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”.

El proyecto de reglamento dedica un artículo a su desarrollo y si bien su primer apartado es transcripción del propio artículo 99.5, los siguientes apartados prevén matizaciones de cierta importancia; así en el segundo párrafo del artículo 96.1 del proyecto se articula la imposibilidad del acceso a tales documentos referidos a obligaciones o periodos ya prescritos, “*salvo que los datos sean necesarios para el ejercicio de derechos o el cumplimiento de obligaciones tributarias que afecten a periodos u obligaciones respecto a los que no hayan prescrito los correspondientes derechos*”. También se precisa el plazo de resolución de la petición de acceso que será de un mes, y el órgano encargado, que será aquél que tramitó el expediente. En caso de no producirse resolución el sentido del silencio es negativo, es decir, se entiende desestimado. En el caso de que se resuelva positivamente dicho acceso deberá hacerse constar en el expediente en cuestión y el obligado tendrá derecho a copia en los términos establecidos en el artículo 97 del citado proyecto, que hemos estudiado con anterioridad. Y como viene siendo la tónica de este proyecto de reglamento se pretende fomentar la utilización de medios informáticos, telemáticos y electrónicos y por ello en su apartado 4 se prevé que cuando los medios lo permiten se facilitará el acceso al interesado a través de ellos, siempre bajo la vinculación que supone la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

El apartado sexto del artículo 99 recoge una novedad en relación con la prueba y esa es la no necesidad de que se abra un periodo específico para la realización de la misma, lo cual nos parece adecuado para la investigación que se realiza en los procedimientos tributarios. Ahora bien, respecto a la precisión del mismo artículo de que no es necesaria la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, compartimos con la doctrina que: “carece de sentido, no existiendo razón alguna, a nuestro entender, para que, a pesar de que se abra formalmente un período para la práctica de las pruebas en los procedimientos

tributarios, cuando se acuerde la práctica material de las propuestas por los interesados no se comunique a los mismos, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas, como establece el artículo 81 de la Ley 30/1992, a fin de que pueda estar presente, en su caso, en la realización de la misma”⁶⁸⁵.

En cuanto a la documentación de las actuaciones de los procedimientos tributarias establecidas en el apartado 7, hemos de remitirnos al análisis detallado que sobre las mismas se ha realizado en el punto anterior. Baste sólo recordar que la novedad que presenta la actual regulación es el establecimiento de dicha documentación para los procedimientos en general y no sólo para lo de inspección.

Por último, el apartado número 8 recoge la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia. Así establece “*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*”. En relación con esta regulación, podríamos cuestionamos la aplicación de lo establecido en el artículo 84. 4 de la LRJAP-PAC, es decir, la precisión del trámite de audiencia cuando lo único que se tenga en cuenta en el procedimiento sean hechos, alegaciones o pruebas presentadas por el interesado⁶⁸⁶. En efecto la doctrina “se plantea la duda de si a los procedimientos tributarios les es de aplicación el artículo 84.4 de la LRJPAC. En

⁶⁸⁵ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 681.

⁶⁸⁶ Artículo. 84.4 LRJAP-PAC: “*Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado*”.

contra se podría argumentar que al haber una norma especial no es aplicable la norma general. A favor se podría argumentar que al ser la finalidad del artículo 84.4 evitar un trámite que realmente es innecesario, al tomar la resolución sin tener en cuenta más documentos y alegaciones que las alegadas y los aportados por el obligado, nada impide que se aplique al procedimiento tributario, pues ningún perjuicio se origina al obligado tributario., pues ningún perjuicio se origina al obligado tributario”. Parece que es mayoritaria la opinión por la cuál se entiende que la LGT sólo establece las especialidades y en la línea del artículo 97 de la propia Ley hemos de entender que se aplica este artículo de la LRJAP-PAC, si bien lo que hace el artículo 99.8 es precisar dos de lo supuestos posibles⁶⁸⁷. Y parece ser ésta la opción del legislador, ya que en la redacción del proyecto de reglamento al referirse a este trámite de audiencia copia prácticamente de una forma literal a la LRJAP-PAC⁶⁸⁸. En cualquier caso, como se ha precisado, sobre esta posibilidad siempre prima la tutela judicial efectiva, es decir que cuando se suprima dicho trámite no se produzca indefensión. Podríamos concluir que, al fin y al cabo, ésta será la que marque el límite⁶⁸⁹.

En cuanto a las dos especialidades establecidas en la Ley para la supresión de este trámite nos centraremos en el segundo de los casos, ya que para las actas con acuerdo al no existir en el procedimiento de gestión no

⁶⁸⁷ Así lo entienden, entre otros, HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit, AAVV, *Guía...*, op.cit.

⁶⁸⁸ Artículo. 98. 2 proyecto de reglamento. “*Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado. En estos casos se prescindirá, asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación*”. El porqué el legislador en este caso no ha utilizado las remisiones de otras ocasiones puesto que ya está establecido por ley, es una cuestión que, como venimos manifestando, no es de fácil comprensión.

⁶⁸⁹ En este sentido vid. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit, LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit.

consideramos oportuno su análisis en este trabajo. En los supuestos en los que esté previsto un trámite de alegaciones posterior, coincidimos con la doctrina en afirmar que “la exclusión está justificada por la existencia de ese trámite posterior que permitirá al interesado, a la vista de la propia propuesta de resolución, hacer una alegato final y definitivo, rebatiendo el planteamiento administrativo, teniendo a la vista todo lo actuado en el expediente, incluida la propia y definitiva propuesta final de resolución que, con carácter general, es posterior siempre al trámite de audiencia”⁶⁹⁰. Por tanto, hemos de concluir que no nos encontramos ante una lesión del principio de tutela judicial efectiva sino en una manifestación del principio de economía procesal⁶⁹¹.

La regulación que se proyecta en desarrollo de la Ley, dedica uno de sus artículos al trámite de audiencia; el 98; El mismo precisa las especialidades de de las que gozaría este trámite de audiencia, aunque si bien, como podremos comprobar de inmediato, en muchas ocasiones no existen tales diferencias con la normativa administrativa. En su primer apartado recoge el contenido del expediente que se pone de manifiesto al obligado⁶⁹²: Además se proyecta establecer el derecho del obligado a aportar durante este trámite los nuevos documentos y justificantes que considere oportunos así como las alegaciones que considere hacer. Igualmente también se prevé el derecho de obtención de copia de los documentos del expediente⁶⁹³, aunque, con la prohibición, especificada en

⁶⁹⁰ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 686.

⁶⁹¹ En el este sentido vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit.

⁶⁹² Éste contendrá: las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos así como las alegaciones y documentos que tienen derecho a presentar los obligados tributarios y la Administración obligación de considerar de cara a la resolución.

⁶⁹³ Artículo. 98.1 del proyecto de reglamento: “Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros

el párrafo quinto, de la incorporación de documentos “*salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización del trámite de audiencia, en cuyo caso, dicha aportación se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración*”. El segundo apartado recoge lo establecido en la LRJAP-PAC en su artículo 84. 3 en los mismos términos, se trata de la posibilidad de que se tenga por realizado el trámite de audiencia cuando el obligado manifieste su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos⁶⁹⁴, circunstancia que se hará constar en el expediente. Sobre el apartado tercero que posibilita la supresión del trámite ya nos hemos manifestado en líneas anteriores, tan sólo añadir que para los casos de supresión del mismo cuando esté previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución se prevé que éste se haga cumpliendo lo dispuesto en el párrafo primero en relación al contenido, y a los derechos del obligado. Por último, concluye el apartado quinto que concluido este trámite o en su caso el de alegaciones el órgano que ha llevado a cabo la tramitación dará traslado de la misma, cuando proceda, al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas”.

⁶⁹⁴ La redacción de ambos artículos contempla lo siguiente:

Artículo. 84. 3 LRJAP-PAC: “*Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite*”.

Artículo. 98.2 del proyecto de reglamento: “*Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifiesta su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia*”.

En relación con la duración de la ley en su artículo 99.8, al igual que el artículo 84.2 de la LRJAP-PAC⁶⁹⁵, lo establece con claridad: “*El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15*”.

Relacionado con el trámite de audiencia pero también en general con la tramitación del procedimiento consideramos aplicable el artículo 49. LRJAP-PAC⁶⁹⁶ por el que se prevé la ampliación de las actuaciones por un periodo máximo de la mitad del concedido inicialmente. Y en ello está de acuerdo el legislador ya que en su proyecto de desarrollo reglamentario en su artículo 93 regula precisamente las posibilidades no sólo de ampliación, con pocas diferencias de lo establecido para el procedimiento administrativo, sino también de aplazamiento de los plazos de tramitación⁶⁹⁷. En relación con la ampliación

⁶⁹⁵ Artículo. 84.2 LRJAP-PAC: “*Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes*”.

⁶⁹⁶ Artículo. 49 LRJAP-PAC: “*1. La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados.*
2. La ampliación de los plazos por el tiempo máximo permitido se aplicará en todo caso a los procedimientos tramitados por las misiones diplomáticas y oficinas consulares, así como a aquellos que, tramitándose en el interior, exijan cumplimentar algún trámite en el extranjero o en los que intervengan interesados residentes fuera de España.
3. Tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate. En ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido. Los acuerdos sobre ampliación de plazos o sobre su denegación no serán susceptibles de recursos”.

⁶⁹⁷ Artículo. 93 del proyecto de reglamento:
“*1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos concedidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.*
2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.
3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:
a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.
b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.
4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.”

ésta puede ser concedida siempre y cuando la solicite el obligado tributario y cumpla los siguientes requisitos formales; Que se solicite antes de los tres días últimos de la finalización del plazo, que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen, y que no se perjudiquen derechos de terceros. En relación con las causas no se precisan ningunas en concreto salvo el término de *circunstancias que lo aconsejen*, la LRJAP-PAC además de recoger también esta imprecisión añade otras que será concedidas *en todo caso a los procedimientos tramitados por las misiones diplomáticas y oficinas consulares, así como a aquellos que, tramitándose en el interior, exijan cumplimentar algún trámite en el extranjero o en los que intervengan interesados residentes fuera de España*, circunstancias que entendemos aplicables totalmente en el procedimiento tributario. La ampliación sólo podrá concederse una vez y, como ya regula la Ley administrativa su concesión o denegación deberá notificarse al obligado tributario, y no cabrá recurso frente a la misma. Precisa el Reglamento que una vez que se concede se entiende que por la mitad del plazo inicialmente concedido sin perjuicio de que en la notificación se establezca uno distinto e inferior.

Por su parte el apartado 5 prevé la posibilidad del aplazamiento “*cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado*”, y dentro de

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia. El obligado tributario deberá adoptar las medidas que sean necesarias para atender adecuadamente a los órganos de la Administración tributaria.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación”.

los tres días siguientes a la notificación del requerimiento, si dicha circunstancia que causa la imposibilidad de la comparecencia se produce transcurridos esos tres días, dicho aplazamiento podrá igualmente solicitarse siempre antes de la fecha señalada para la comparecencia. Cuando se conceda la misma se señalará una nueva fecha, y el proyecto de reglamento establece la obligación del solicitante de adoptar las medidas necesarias para atender adecuadamente a los órganos de la Administración. La concesión o denegación del aplazamiento tampoco es recurrible.

Por último antes de concluir, con el desarrollo y tramitación de las actuaciones según la regulación de la Ley y del proyecto de reglamento, recoger el contenido del artículo 92 del proyecto que establece el horario de las actuaciones de aplicación de los tributos, que será el de la oficina de la Administración tributaria si las mismas se realizan ahí, el de la actividad que se realice por el obligado cuando las actuaciones se llevan a cabo en su local, y en el caso de las entradas en domicilios por autorización judicial se estará a los que se disponga en las mismas⁶⁹⁸.

Hemos analizado las disposiciones existentes en nuestra LGT y en el proyecto de reglamento del desarrollo y tramitación de los procedimientos. Como ha quedado expuesto, a pesar de las intenciones manifestadas por el legislador en el texto de ambas exposiciones de motivos, su estudio nos lleva a concluir que realmente determinados aspectos ya aparecían regulados por la LRJAP-PAC y

⁶⁹⁸ Artículo. 92. Proyecto de reglamento:” 1. Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo.

2 .Si las actuaciones se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos.

3. Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas”.

por tanto, no necesitaban una nueva regulación exactamente igual y menos, quizá, una repetición por el reglamento. Nos reafirmamos aquí en lo ya manifestado; a menos que el legislador hubiera optado por este criterio de recoger lo ya preceptuado en la LRJAP-PAC y lo hubiera mantenido a lo largo del articulado y del desarrollo reglamentario, no nos parece correcta esta regulación que parece utilizar la técnica de la remisión a discreción puesto que resulta larga, en ciertos puntos tediosa y, en muchas ocasiones, innecesaria. En cuanto al contenido que regula la ley, como hemos pretendido demostrar no supone grandes novedades en relación a lo ya establecido y debido a que existe, en efecto, un acercamiento a la regulación administrativa no propio ni único de esta Ley pero si recogido con mayor claridad y rotundidad por la misma. Quizá podríamos destacar en la regulación; la supresión de la apertura de un periodo específico para la aportación de la prueba, el establecimiento de la documentación como general de los procedimientos y no única de inspección, y la mejor regulación de la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia. Además es positivo que la ley recoja ese catálogo de derechos que estaban contenidos en la LDGC si bien no sabemos si lo es tanto que lo haga por duplicado, en muchos de los casos, como ha quedado puesto de manifiesto. La regulación reglamentaria nos parece buena en tanto que precisa y desarrolla ciertos aspectos que podían quedar más abiertos en la Ley, ello, salvo los casos en que opta por repetir lo que ya se establece en la Norma Administrativa en cuyo caso carece esa regulación de sentido.

El artículo 100 de la LGT regula la terminación de los procedimientos tributarios. Una vez más podremos afirmar que se trata de un artículo que a pesar de su rúbrica va más referido a los procedimientos de gestión. Muestra de ello es, por ejemplo, que recoge la caducidad cuando la misma no se aplica en el procedimiento inspector. El citado artículo establece las distintas formas de terminación: la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se

fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, la caducidad y el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento. De éstas requieren un análisis más detenido la resolución y la caducidad, y a ello nos dedicaremos en las próximas líneas. Pero es que además las formas propuestas en el art.100 no son una lista cerrada o las únicas, de hecho, el propio apartado primero al final establece también como forma de terminación “*cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario*”. De esta forma, consigue el legislador que en la regulación de cada procedimiento se puedan establecer otras maneras de concluirlo. De hecho, será una nota muy frecuente la posibilidad de concluir un procedimiento por el inicio de otro, como es el caso de la terminación de la verificación de datos o de la comprobación abreviada⁶⁹⁹ o de diversos procedimientos cuya regulación se contiene en el proyecto de reglamento. Resulta cuestionable que el legislador no haya querido establecerlo aquí, quizás porque no sea una verdadera forma de acabar los procedimientos o porque pudiera entenderse dentro de la resolución. A ello nos dedicaremos en próximos epígrafes y al analizar cada procedimiento en concreto.

El segundo apartado de este artículo 100 viene a dar cobertura a las nuevas tecnologías y aquellas liquidaciones paralelas que estudiamos en la primera parte del trabajo, en que se enviaban hojas mecanizadas donde se contenían las regularizaciones de los contribuyentes, además también abre la vía a las resoluciones en masa de los procedimientos de gestión. Compartimos con la doctrina que “el apartado 2 del artículo 100 de la nueva Ley general tributaria

⁶⁹⁹ En el mismo sentido se ha afirmado: “concluye el primer párrafo del artículo 100, pondrán fin al procedimiento, «cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario», lo cual permite dar acomodo legal como causa de terminación de los procedimientos tributarios a causas (mejor sería decir formas) tan discutibles como las previstas, como formas de terminación el procedimiento de verificación de datos en el artículo 133.1 a) y e) (resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección) o del procedimiento de comprobación limitada en el artículo 139.1.c) (por el inicio de un procedimiento inspector). HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios...*, op.cit. Pág. 689.

incluye una novedad de importante calado, no ya para el Derecho tributario, sino para el conjunto del derecho administrativo del que aquél forma parte. Nos referimos a la posibilidad de terminación automatizada de los procedimientos, que supone una quiebra en el concepto tradicional del acto administrativo como instrumento que encierra una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano administrativo, ya sea expresa, tácita o presunta. (...) La novedosa figura de lo que algunos autores comienzan a denominar “informática decisional” está pensada para procedimientos sencillos, donde el sentido de la resolución viene necesariamente determinado por la aplicación concreta y automática de unos parámetros o condiciones previamente delimitados por el órganos competente, sin margen de desvío alguno respecto a lo que hubiese sido el acto administrativo expresamente dictado.(...) En cualquier caso, deben contemplarse medidas suficientes que garanticen que en ningún supuesto la respuesta automatizada suplante la voluntad administrativa que se hubiese producido en otro caso y se salvaguarden adecuadamente los derechos de los contribuyentes”⁷⁰⁰. En conclusión, aunque el precepto establezca esta posibilidad y se quiera dar así cobertura a las nuevas tecnologías ello nunca podrá ser menoscabando la seguridad jurídica; es decir, por ejemplo, las liquidaciones paralelas estudiadas y declaradas nulas por causar indefensión lo siguen siendo con esta regulación, ya que por encima de la tecnología siempre están los derechos de los obligados tributarios⁷⁰¹.

⁷⁰⁰ AA.VV. *Guía...*, op.cit. Págs. 228-229.

⁷⁰¹ En el mismo sentido: “... el precepto considera resolución la efectuada de forma automatizada en los procedimientos en que esté prevista como forma de terminación. Es preciso advertir que esta norma no puede suponer dar cobertura legal a resoluciones absolutamente inmotivadas y que estén constituidas por una serie de números, claves y cálculos incomprensibles para el obligado. Decimos que no puede atribuirle cobertura alguna a dicha forma de proceder porque así lo impide el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente” MARTÍN FERNÁNDEZ, J / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Una primera...*, op.cit. Pág. 286.

Por último, en comparación con la regulación por la LRJAP-PAC no se recoge entre las formas de terminación la convencional que sí recoge el artículo 88 de la citada Ley. Ello, sin embargo, si se recoge para los procedimientos de inspección por medio de las actas con acuerdo. Una muestra más de que, aunque, como hemos dicho, la rubrica se refiera a los procedimientos tributarios en general, el legislador al regular está destinando estos artículos a los procedimientos de gestión.

La forma habitual de terminación de los procedimientos es la resolución. A la regulación de la misma le dedican varios artículos tanto la LGT como el proyecto de reglamento.

El artículo 103 LGT, en la línea de lo que establecía el artículo 13 LDGC⁷⁰², recoge como norma general la obligatoriedad de resolver salvo en unos casos tasados, a saber; en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos comunicados por el obligado tributario; cuando se produzca la caducidad; cuando se de una pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento; o cuando exista renuncia o desistimiento de los obligados tributarios. Aún así, ello siempre será cuando el obligado tributario no pida a la Administración que declare la producción de alguna de las circunstancias mencionadas; en caso de que lo haga ésta estará obligada. Por último, en su parágrafo tercero establece los

⁷⁰²Artículo 13 LDGC: “1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

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

2. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho”.

supuestos en los que la resolución deberá ir acompañada de una motivación⁷⁰³. En cuanto al contenido de la resolución no se precisa nada más por parte de la LGT si se recoge este particular en el proyecto de reglamento en el artículo 103. que si bien en su primer apartado establece lo ya recogido en la LGT y carece de sentido su regulación⁷⁰⁴, en el apartado segundo preceptúa como contenido de la mismas; *“el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario, de la fecha, de la identificación del órgano que dicta la resolución y, en su caso, de los hechos y fundamentos de derecho que la motivan”*, requisitos que se viene exigiendo, por otra parte, en todas las documentaciones gestoras, ahora bien entendemos la intención del legislador de asegurar que se cumplan los requisitos de contenido por parte de la Administración. Por su parte el apartado tercero del artículo 103 del citado proyecto para el caso de las liquidaciones tributarias nos recuerda la aplicación del artículo 102 de la LGT en el que se establece el contenido de la notificación de las mismas; Y, ello porque lógicamente, por el principio de jerarquía normativa el artículo 102 de la LGT es de aplicación y no es necesario que el legislador lo recoge en el proyecto de reglamento⁷⁰⁵. Es cierto que en el caso de que la resolución contenga una liquidación su contenido conlleva un plus de requisitos, entre los que podemos destacar, por importantes y garantes de la seguridad jurídica, aquellos que van a precisar los efectos de las mismas como son la posibilidad de su impugnación y su carácter de provisional o definitivo.

⁷⁰³ Artículo. 103.3 LGT: *“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”*.

⁷⁰⁴ Artículo.103. 1. Proyecto de Reglamento: *“Una vez concluida la tramitación del procedimiento, el órgano competente dictará resolución, que será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable, y decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y aquellas otras que se deriven de él”*.

⁷⁰⁵ Artículo. 103.3 Proyecto de Reglamento: *“Cuando la resolución contenga una liquidación será de aplicación lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes”*.

Quizá el legislador considera oportuna esta inclusión para evitar confusiones por parte de la doctrina⁷⁰⁶, ahora bien, ya que opta por esta regulación minuciosa, no hubiera estado de más que en éstas hubiera precisado también su carácter también su alcance, es decir, los efectos preclusivos o no del mismo en función del procedimiento que la misma sea consecuencia. Contenido que deviene necesario por aplicación de los artículos 139.1 y 140 de la LGT para las liquidaciones dictadas en los procedimientos de comprobación limitada y que para el resto deviene obligatorio, a nuestro juicio, por el principio de seguridad jurídica.

El artículo 104 de la LGT establece los plazos de resolución y las consecuencias del incumplimiento de los mismos. Se trata de una cuestión de suma importancia, que la antigua LGT no supo regular y tampoco las sucesivas regulaciones sectoriales, entre ellas la LDGC, que intentaron un tratamiento específico de los mismos. No en vano manifestaba la doctrina en relación con la normativa vigente poco antes de aprobarse la actual LGT: “lo cierto es que, (...), el efecto del incumplimiento de los plazos en materia tributaria origina una litigiosidad no deseable y ajena a otros sectores del ordenamiento, los cuales siguen teniendo como raíz y única explicación el intento de mantener a ultranza el particularismo de los procedimientos tributarios”⁷⁰⁷. Parece que por fin, la actual LGT, ha querido acercarse en esta materia a la regulación de la LRJAPAC sin que ello deba significar que el derecho tributario tenga menor

⁷⁰⁶ Por ejemplo, la doctrina al analizar el intento de notificación a los efectos de entender cumplida la resolución, afirma, si bien hemos de precisar que con anterioridad a la publicación de este proyecto que: “Esto significa que la notificación defectuosa de una liquidación tributaria, por ejemplo, por no indicar su carácter provisional o definitivo, o el plazo de ingreso, o los medios de impugnación (art. 102 LGT), pero que contenga el texto íntegro de la resolución, servirá, a esos solos efectos, para entender concluido el procedimiento en tiempo y forma (art. 104.2 LGT) 19 . Esta solución nos parece criticable, pero es la que se desprende de la literalidad del art. 104.2 LGT, y la que se deduce del propio art. 58 LRJ-PAC, aplicable al ámbito tributario, en defecto de regla específica, por mandato del art. 109 LGT”. DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”. Q. F. num. 12-13. 2005. Pág. 16.

⁷⁰⁷ JUAN LOZANO, A.M. “La creciente conflictividad...”, op.cit. Pág.22.

autonomía. En esta línea manifestaba la misma doctrina que “la extensión al ámbito tributario del núcleo esencial de la regulación del deber de resolver en plazo de la Ley 30/1992 no se considera intrínsecamente buena por sí misma sino en la medida que pueda considerarse expresión de ese deber constitucional de buena administración, del que a su vez se deriva para el ciudadano el derecho a un procedimiento administrativo debido”⁷⁰⁸. Por tanto, la necesidad de una regulación acerca de los plazos de resolución no es una exigencia de una rama del derecho, como puede ser la administrativa sino que proviene de un deber constitucional así como es una exigencia de los principios como el de seguridad jurídica. De ello parece ser consciente el legislador tributario que manifiesta, en la exposición de motivos de esta Ley que: “En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria”⁷⁰⁹. Ciertamente, el legislador parece haber oído a la doctrina y se acerca a la regulación administrativa, no sin establecer notorias especialidades no exentas de críticas⁷¹⁰, y mejora

⁷⁰⁸ JUAN LOZANO, A.M. “La creciente conflictividad...”, op.cit. Pág. 29.

⁷⁰⁹ De acuerdo con la apreciación de la exposición de motivos, o en idénticos término. GONZÁLEZ GRAGERA, F.J. *La nueva Ley General Tributaria y sus principales novedades*. Rev. Tributos Locales num.40/2004. Pág. 100.

⁷¹⁰ La doctrina valora muy positivamente dicha regulación, aunque no duda en criticar el distanciamiento con el artículo 42.3 de la LRJAP-PAC que prevé el plazo de resolución cuando no está establecido por la normativa en tres meses. De esta forma y en relación con el proyecto manifestaba TEJERIZO LÓPEZ: “Resulta plausible fijar un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios. En este sentido, me parece una norma conforme con el sentido material que debe predicarse de los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, aunque podría criticarse que el plazo ahora establecido (que el parecer, se respeta en el Anteproyecto de reforma de la LGT) duplique el fijado con carácter general para todos los procedimientos administrativos. Ni la importancia de los fines perseguidos en los diversos procedimientos tributarios, que pueden ser muy variados (y en alguna ocasión nimios), ni la gran cantidad de actuaciones a realizar (algunas inútiles y reiterativas), argumentos que se han esgrimido como pretexto en algunas ocasiones, bastan para justificar la ampliación del plazo general. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág.74

sustancialmente la situación existente. A continuación, analizaremos la regulación de la LGT así como la proyectada para el futuro en el reglamento sobre esta materia, que como veremos, en materia de plazos adquiere su especial importancia.

El plazo máximo para la notificación de la resolución será el que establezca la normativa propia de cada procedimiento el cuál no excederá de seis meses, salvo que una ley o la normativa comunitaria establezca otra cosa distinta. En caso de que no se prevea plazo éste será de seis meses. Para el cálculo del mismo, se establece unas reglas generales de las que se exceptúa el procedimiento de apremio por sus características especiales. Ya hemos manifestado al estudiar la iniciación de los procedimientos el equívoco que entendemos que sobre esta materia realiza el legislador, y muestra de ello es que a pesar del tenor general del artículo 104, luego al regular cada procedimiento encontraremos reglas especiales en algunos procedimientos que no vienen sino a confirmar que el propio legislador confunde la distinción de oficio y a instancia de parte⁷¹¹. Sin perjuicio de lo que estudiamos en cada procedimiento en

⁷¹¹ De hecho, como manifiesta la doctrina “... las reglas mencionadas parecen llamadas *prima facie* a desplegar sus efectos en relación con todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Causa por ello cierta sorpresa constatar que su aplicación queda excluida tanto en los procedimientos de devolución iniciados mediante autoliquidación o comunicación de datos, como en todos los iniciados mediante declaración. En los supuestos indicados, si el interesado cumple su obligación de declarar de forma tempestiva, el plazo de resolución se cuenta, conforme a los artículos 125.2 y 129.1 LGT, desde el día siguiente a aquél en que termina el plazo para presentar la declaración, autoliquidación o comunicación correspondiente. Si por el contrario, estas últimas se hubieran realizado de forma extemporánea, la duración del procedimiento se ha de contar desde el día siguiente al de presentación de las mismas. Por último, el artículo 129.1 fija el comienzo del cómputo el día siguiente a la comunicación del acuerdo de la Administración que da inicio al procedimiento, regla esta última prevista para los supuestos de «reiniciación» del procedimiento original de declaración cuando previamente hubiera llegado a producirse su caducidad. El examen de la regulación recién descrita pone de manifiesto, en primer lugar, la escasa virtud generalizadora de los criterios adoptados por el artículo 104.1 LGT para fijar el término inicial del cómputo de los plazos. Si la declaración, la autoliquidación o comunicación de actos son modalidades de iniciación del procedimiento a instancia del obligado tributario – según se desprendía (...) del artículo 98-, cabe preguntarse por qué entonces su plazo de resolución no comienza a computarse de acuerdo con la regla general establecida por el artículo 104.1b) para tales procedimientos”. “(...) En nuestra opinión, la falta de criterio de la ley acerca de las reglas de inicio del cómputo de los plazos

particular, en líneas generales, podemos afirmar junto con la doctrina, “hay que diferenciar según que los procedimientos se hayan iniciado a instancia de parte, o de oficio. En los primeros el *dies a quo* o de inicio del procedimiento será aquel en que tenga entrada en el registro oficial del órgano competente para su tramitación el escrito del administrado. En este aspecto, solo se debe hacer la matización de que el registro de entrada debe ser el del órgano competente para resolver el procedimiento, sin que ello signifique, necesariamente, que un escrito presentado por un contribuyente instando una petición ante la oficina de un órgano incompetente para resolverla, tenga que ser desatendida, necesariamente, cabe la posibilidad de su remisión al órgano encargado de su resolución y será a partir de este instante cuando se compute el inicio del procedimiento”⁷¹². El artículo 104 del proyecto de reglamento se remite a la normativa que el mismo se establece para determinar la competencia⁷¹³ o, en su caso, a que exista un a normativa específica⁷¹⁴.

constituye la lógica continuación de la errática línea marcada por el artículo 98, con una inconveniente y equívoca calificación de los modos de iniciación de los procedimientos, (...) En resumidas cuentas, el análisis de las normas que fijan el término inicial de los plazos para resolver no hace sino reforzar nuestra conclusión de que sobran en la nueva ley la mayor parte de los preceptos dedicados a establecer una regulación general de los procedimientos, precepto cuya sede natural es la ley reguladora del régimen administrativo general, a la que la LGT debería remitirse siempre que no esté justificado el establecimiento de una regulación distinta para la esfera tributaria. En tal sentido, no se nos alcanza cómo podría justificarse la introducción de unas normas confusas que, capaces de resolver problemas específicos, lo que hace más bien es perturbar la labor de interpretación sistemática del texto legal en que se integran”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 107- 108.

⁷¹² ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 323.

⁷¹³ Aunque el texto de este precepto se refiere al artículo 60, en el mismo también se remite al artículo.84 de la LGT, ya estudiado, que establece igualmente criterios de competencia. Nos remitimos a lo ya analizado sobre el mismo.

⁷¹⁴ Artículo. 104. 1. Proyecto de reglamento: “1 A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 o en la normativa específica del procedimiento”.

En relación con los procedimientos iniciados de oficio el criterio a seguir es la fecha de notificación. Llama la atención la diferencia sustancial que se produce en relación con la regulación del procedimiento administrativo. Así, el artículo 42.3 de LRJAP-PAC considera que este plazo debe contarse “*desde la fecha del acuerdo de iniciación*”, mientras que la LGT, a nuestro juicio acertadamente⁷¹⁵, se basa en la notificación de dicho acuerdo. Ahora bien, parece que el legislador quiere en cierta manera compensar ese carácter garantista del cómputo del plazo, y por ello, en el artículo 104.2 establece que en estos casos y a los efectos de entender cumplido dicho plazo es suficiente un solo intento de notificación de la resolución íntegra⁷¹⁶. Además el proyecto de reglamento contiene unas precisiones específicas en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos cuya finalización sea el inicio de otro procedimiento. En estos casos el intento de notificación no será de la resolución sino de la comunicación del inicio del otro procedimiento. Ahora bien, por sus características especiales, si lo que se ha iniciado es un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y éste último finalizase por el inicio de otro procedimiento, en cualquier caso el procedimiento sancionador terminará por resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia⁷¹⁷. Como podemos observar el hecho de que cada

⁷¹⁵ Coincidimos con la opinión manifestada por la doctrina: “Más plausible nos parece que, en contra del criterio que podía colegirse del art. 29.4 LDGC, el término final, en concordancia con cierta jurisprudencia, y con el postulado constitucional de seguridad jurídica 20, se sitúe en la fecha del intento, frustrado o no, de notificación del acto no en la de su adopción”. DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Pág. 16

⁷¹⁶ En este sentido se ha manifestado: “la dureza-por brevedad- de dicho plazo se ve atemperada, para las Oficinas gestoras, por la suavización de la exigencia de notificación, ya que basta con un solo intento para entender cumplida la obligación de notificar. En esta línea suavizadora de las exigencias se sitúa también la previsión de que no se incluyen e en cómputo del plazo de resolución las dilaciones no imputables a la Administración tributaria”. COLOMER FERRÁNDIZ, C. *La Ley General Tributaria...*, op.cit. pág. 127.

⁷¹⁷ Artículo 103. 6 del proyecto de reglamento: “*Cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la terminación del primer procedimiento dentro de su plazo máximo de duración, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento.*”

procedimiento pueda finalizar por la ampliación del otro, suscita en numerosas ocasiones una normativa complicada y farragosa. Sobre ello profundizaremos en el análisis de la interrelación de los procedimientos en el epígrafe quinto del presente capítulo.

Por último, prevé este artículo 103.6 que las actuaciones realizadas, así como los documentos o pruebas obtenidos en estos procedimientos terminados de las formas mencionadas *“conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario o con el mismo u otro sujeto infractor, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento”*. El reglamento pretende seguir a línea de lo que se establece en relación con la documentación obtenida en los procedimientos caducados, que veremos a continuación.

Como hemos mencionado en el cómputo de los plazos se admite para su cumplimiento un solo intento de notificación, pero además se regulan también determinadas circunstancias que son consideradas como interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración que no van a ser consideradas dentro del cómputo del plazo. La LGT no las establece y para ello se remite a la regulación reglamentaria. Como ha manifestado la doctrina *“la cuestión cobra especial interés tras la regulación contenida en la Ley en cuanto a los efectos del transcurso del plazo máximo para resolver que, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, en defecto de regulación expresa*

Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad”(...)

que prevea la desestimación, puede determinar la estimación de su solicitud, y, en los procedimientos de oficio, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, en defecto de normativa reguladora que prevea la desestimación, la caducidad del procedimiento, por lo que los obligados tributarios pueden tener especial interés en provocar dilaciones indefinidas del plazo máximo para resolver”⁷¹⁸. Efectivamente, conciente de su importancia el legislador en el proyecto de reglamento realiza esta regulación. Resulta destacable que a pesar del carácter excesivamente reglamentista que posee esta ley una cuestión como esta haya sido remitida la regulación reglamentaria, deslegalizando una cuestión que el la LRJAP-PAC viene regulada en consonancia con la consideración de la determinación de los plazos como contenido esencial del régimen general del deber de resolver⁷¹⁹. Además la citada regulación la hace de una manera tardía si tenemos en cuenta que se trata de un desarrollo de la ley de suma importancia que en su caso, no será de aplicación hasta al menos pasados dos años desde la entrada en vigor de dicha Ley En cuestiones como ésta nos parece especialmente criticable la tardanza del legislador en aprobar un desarrollo reglamentario que debía haber “visto ala luz” a la vez o seguidamente de la entrada en vigor de la LGT en julio de 2004, , con independencia de que se esté aplicando el RGIT que recordamos, fue creado, en desarrollo de otra ley, por muchas reformas que haya sufrido, o cualquier otra normativa específica de algún tributo, la mayoría nacidas al amparo de la anterior LGT.

Antes de entrar en análisis de las interrupciones justificadas y dilaciones indebidas, únicamente precisar, como ha hecho la doctrina que “aunque la nueva ley nada dice al respecto, no vemos razón alguna para que, con carácter

⁷¹⁸ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág.748.

⁷¹⁹ Manifiesta esta opinión JUAN LOZANO, A .M “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”. T.F. num. 161. 2004. Pág. 83.

supletorio, se pueda ampliar el plazo previsto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42.6 de la Ley 30/1992, que prevé la ampliación excepcional del plazo máximo de resolución y notificación en los procedimientos a instancia de parte, (...) cuando el número de solicitudes formuladas o las personas afectadas puedan suponer un incumplimiento de ese plazo máximo después de habilitar los medios personales y materiales para cumplir el despacho adecuado y en plazo. Esa ampliación requiere una motivación clara de las circunstancias concurrentes y sólo puede acordarse tras agotar todos los medios a disposición posibles. De acordarse, no podrá ser superior al establecido para la tramitación del procedimiento. Contra el acuerdo de ampliación, que debe notificarse a los interesados, no cabe recurso alguno”⁷²⁰. De la misma manera considera el autor que también es posible la reducción de plazo del artículo 50 de la LRJAP-PAC⁷²¹.

Centrándonos en la regulación que proyecta el artículo 104 del futuro reglamento hemos de distinguir como enuncia el artículo 104.2 LGT, dos circunstancias que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución: los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causas no imputables a la Administración. Antes de analizar cada una de ellas debemos precisar en cuanto a su régimen jurídico⁷²² que tanto unas como otras no se incluirán afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento. Igualmente si en el caso de procedimientos de aplicación de los

⁷²⁰ HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág.749.

⁷²¹ Se muestra contrario a ello otro sector de la doctrina que afirma: “En defecto de previsión legal, el plazo del procedimiento será de seis meses. Aun cuando así lo autorizaría la aplicación supletoria del art. 42.6 LRJ-PAC, no parece que este plazo sea susceptible de ampliación, no sólo porque cuando el legislador tributario ha querido admitir la ampliación de plazo lo ha establecido expresamente, señalando las causas tasadas que habilitan un plazo extraordinario, sino también porque, de admitir la prórroga del plazo, se desvirtuaría la naturaleza y el sentido del instituto perentorio, la pendencia del procedimiento, y su agresión a la seguridad jurídica, dependerían de la voluntad discrecional de la Administración”. DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Pág. 16.

⁷²² Artículo 104.1, 2, 5, 6, 7, 8, y 9 del proyecto de reglamento.

tributos o de imposición de sanciones coinciden con procedimientos de declaración de responsabilidad serán considerados de igual forma para el plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad. Estos periodos deberán documentarse, se contarán por días naturales y durante los mismos no se impide la práctica de actuaciones por parte de la Administración. Como garantía se establece que el obligado tributario, si así lo solicita tendrá derecho a conocer el estado del cómputo del plazo y la existencia de estas circunstancias con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación.

Las circunstancias de unas y otras que prevé el reglamento son las siguientes:

- Periodos de interrupción justificada. Estos podrán ser originados por distintas circunstancias⁷²³:

a) Petición de datos, informes valoraciones a la misma o distinta Administración. La interrupción se considera *por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de los mismos por el órgano competente para continuar el procedimiento*. Ahora bien el plazo máximo es de seis meses para peticiones dentro de nuestro Estado y de doce si se solicita a uno distinto.

b) Infracciones que puedan ser constitutivas de delito. La Administración tributaria tiene la obligación en estos casos de remitir el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de continuar con el

⁷²³ No consideramos necesario reproducir el contenido íntegro de este artículo 104.3 si recogemos el contenido del mismo y en cursiva lo que copiamos directamente del mismo.

procedimiento administrativo. En estos casos la interrupción será *por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.*

c) Supuestos de conflicto en la aplicación de la norma. En estos casos se exige un informe preceptivo de la comisión consultiva que se constituya al efecto. La interrupción se producirá desde la notificación al obligado de la posible existencia del conflicto hasta que el órgano de inspección reciba el informe para continuar con el procedimiento o el transcurso del plazo máximo para su emisión. En cualquier caso se trata de un procedimiento que no puede ser llevado a cabo por los órganos de gestión por tanto excede de nuestro estudio.

d) Dependencia directa de actuaciones judiciales. Es decir, cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa de las mismas en el ámbito penal. La interrupción será *por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento.* Ahora bien siempre que ello sea posible y resulte procedente podrán dictarse liquidaciones provisionales por parte de los órganos de inspección según lo establecido en el artículo 101.4 LGT.

e) Fuerza mayor. Cuando se produzca la misma y por el tiempo que dure. A igual que en el caso anterior también menciona el proyecto de reglamento la posibilidad de que se dicten liquidaciones provisionales por Inspección.

f) Ratificación de datos por terceros. Prevé el reglamento la necesidad de que se solicite la ratificación de unos determinados datos relativos a terceros. La duración de la misma será *desde la petición hasta la recepción de la ratificación por el órgano competente para continuar el procedimiento*. Ahora bien se establece una limitación temporal de tres meses.

g) Solicitud de rectificación. Como hemos estudiado se pueden solicitar rectificaciones de autoliquidaciones o de una comunicación de datos que venga motivada por una liquidación tributaria que no fuera firme. En esos casos la interrupción se producirá *por el tiempo que transcurra desde la recepción de la solicitud hasta que dicha liquidación adquiera firmeza*.

h) Determinados supuestos de actas en disconformidad. Se trata de una interrupción que sólo podrá darse en el procedimiento inspector, y que se produce cuando es necesario solicitar un informe en los términos recogidos en el apartado c) ya analizado.

- Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria las establece el artículo 104. 4 del proyecto de reglamento. Si bien hemos estudiado que tanto estas como las interrupciones justificadas tienen un régimen jurídico común, encontramos una diferencia en su configuración; y, es que, las dilaciones

se configuran *entre otras*, por lo cual el legislador no configura una lista cerrada sino que abre la posibilidad a que se configuren otras. Ciertamente, la realidad de los tributos puede provocar que existan nuevas causas en el futuro o para impuestos específicos pero, no creemos que la solución para responder a la misma sea dejar una lista “abierta” pudiendo provocar una dispersión normativa sobre la materia. El artículo 104. 2 parece referirse específicamente a la regulación reglamentaria de las interrupciones justificadas más que a las dilaciones⁷²⁴, pero aún así el principio de seguridad jurídica exige que se traten de causas tasadas⁷²⁵, aunque parece que esta no es la idea del legislador.

El proyecto de reglamento considera las siguientes dilaciones por causas no imputables a la Administración:

a) Retrasos en el cumplimiento de comparencias o requerimientos por parte del obligado tributario. *La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.* Hemos de llamar la atención sobre la importancia que tiene esta mención al íntegro cumplimiento que, demás sigue precisando el propio artículo. En efecto, se establece que los requerimientos no se entenderán atendidos a efectos del

⁷²⁴ Artículo 104.2 párrafo 2º. LGT: “*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*”.

⁷²⁵ Compartimos con la doctrina que “...las dilaciones indebidas o injustificadas en el procedimiento tributario suponen un claro ataque a las garantías funcionales de la seguridad jurídica, pues este principio también debe garantizar que el procedimiento tributario se resuelva en plazos razonables”. SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica...”, op.cit. Pág. 185. Por tanto, en el caso de establecer la mismas ellas debieran ser tasadas y no una lista abierta.

cómputo hasta que se encuentren cumplimentados debidamente. Ambas circunstancias hacen que el obligado tenga que cumplir completamente con dichas obligaciones, ya que si no lo hace le puede producir un gran perjuicio; no sólo por la falta del transcurso del tiempo sino, porque, como hemos visto al tratar el régimen jurídico, que el cómputo esté interrumpido no impide a la Administración continuar llevando a cabo las actuaciones que considere necesarias. Por tanto, si un obligado tributario no aporta alguno de los documentos que le son requeridos la Administración podrá seguir investigando si que compute el plazo. De esta forma, se está obligando al contribuyente a entregar toda la documentación, y se está creando una prerrogativa a favor de la Administración que dependerá de cómo sea utilizada por ésta merecerá un juicio positivo o negativo por nuestra parte. Aún así se deja una “vía libre” muy significativa a la misma para poder “alargar” los períodos de investigación.

b) Aportación de nuevos documentos y pruebas transcurrido el trámite de audiencia. Se trata de una especie de “dilación retroactiva” a través de la cuál se excluye del cómputo del plazo el período que transcurre *desde el día siguiente al de finalización del plazo del trámite de audiencia hasta la fecha en que se aporten*. El legislador responde así a la posibilidad, contemplada en la LGT, de aportar estas pruebas en un momento posterior cuando haya sido imposible hacerlo con anterioridad al trámite de audiencia.

c) Alegación de inexactitud o falsedad de datos de terceros transcurrido el plazo establecido para ello. El propio reglamento dota de un plazo de 15 días al obligado tributario para alegar dicha

circunstancia. Ahora bien si transcurre el mismo no se le puede negar ese derecho al administrado, por ello el artículo 94.2 y el 104.4 c) le atribuyen el carácter de dilación por causa no imputable a la Administración. *La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo reglamentario hasta la fecha en que se efectúe dicha alegación.*

d) La ampliación de cualquier plazo o concesión de aplazamiento solicitada por el obligado tributario. La dilación durará *desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta el cumplimiento del trámite o la fecha fijada en segundo lugar, si esta fuese posterior.*

e) La paralización del procedimiento. Ello ocurrirá cuando el citado procedimiento se a instancia de parte y falta la cumplimentación de algún trámite imprescindible para dictar la resolución. No se computará el tiempo que medie *desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario.* Además advierte el legislador de la posibilidad de que se declare, previa advertencia al interesado, la caducidad del procedimiento⁷²⁶.

f) El retraso en la notificación de propuestas de resolución o liquidación de las actas de conformidad cuando se haya decidido realizar actuaciones para completar el expediente y dicha circunstancia se haya notificado al obligado tributario o, en el caso de las actas con disconformidad en el retraso en la notificación del acuerdo de solicitud del informe previo de declaración de conflicto

⁷²⁶ Sobre el instituto de la caducidad realizamos un estudio más detallado en las próximas líneas.

en la aplicación de la norma. En estos casos la dilación se producirá *desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido*. Ambos supuestos son aplicables en el ámbito de los órganos de inspección que no son objeto de nuestro estudio.

g) Aportación de datos, documentos o pruebas con anterioridad a la propuesta de regularización en el caso de la aplicación del método de estimación indirecta. Como ya establece la LGT en su artículo 158.3 a): *el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo*. El proyecto de reglamento no hace sino recoger una circunstancia ya recogida en la Ley General.

Como ha quedado puesto de manifiesto, las circunstancias que recoge el proyecto son de suma importancia en la regulación de los plazos en los procedimientos de aplicación de los tributos. Como se ha afirmado, este desarrollo reglamentario, no aprobado aún, llega con mayor tardanza de la deseada pero responde a las exigencias de desarrollo reglamentario configuradas por el legislador en la LGT. Se trata de una regulación minuciosa y taxativa que nos parece adecuada, salvo en el caso de las mencionadas dilaciones en el que el legislador prefiere no establecer una lista cerrada. Por otra parte, en algunos puntos es excesivamente favorable para la Administración, como muestra el hecho de que la Administración, amparándose en que el obligado tributario no responda completamente a sus requerimientos, puede seguir investigando sin que ello compute dentro del plazo del procedimiento.

Por último, y dentro del estudio de la terminación de los procedimientos, hemos de analizar los efectos derivados de la falta de cumplimiento del plazo para notificar la resolución. Se trata de una cuestión sobre la que se han producido, como analizaremos, numerosas discrepancias y que no aparecían reguladas con exactitud ni cercanía a la LRJAP-PAC en la legislación anterior. Ello quizá ha provocado que, en palabras Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, sea “una de las materias donde, en principio, se producen mayores novedades”. El artículo 104 viene a establecer una regulación, que ha sido resaltada por su proximidad a la LRJAP-PAC⁷²⁷. Se recoge un régimen supletorio general ya que en primer lugar tanto para los procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio se remite a las regulaciones propias de cada procedimiento. En las próximas líneas analizaremos el mismo, sin perjuicio de que, al estudiar cada procedimiento en los próximos capítulos, se señalen las especificidades correspondientes⁷²⁸. Este régimen supletorio general es el siguiente:

1. Procedimientos iniciados a instancia de parte. El vencimiento del plazo máximo por causa no imputable al administrado provoca la estimación por silencio administrativo para los interesados, siempre y

⁷²⁷ “En relación con las consecuencias del incumplimiento del plazo máximo de resolución(...)se adopta una estructura similar a la seguida por la LRJPAC, distinguiendo entre procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio.(...) Así, se sigue la sistemática de la LRJ-PAC, para recoger el régimen jurídico del deber de resolver, clarificándose la normativa aplicable y los efectos del incumplimiento de los plazos de los procedimientos iniciados tanto de oficio como a instancia de parte, de tal modo que la lectura de la Ley ilustre, en uno y otro caso, sobre las dos cuestiones que han resultado más controvertidas en los últimos años. Por un lado, el régimen de los actos presuntos y el carácter del silencio administrativo. Por otro, la cuestión cuyo debate ha adquirido mayor polémica, es decir, la posibilidad de entender aplicable la caducidad como forma de terminación del procedimiento por incumplimiento de la obligación de resolver temporáneamente”. Informe 2003, op.cit. Pág. 44.

⁷²⁸ Como ha manifestado muy acertadamente la doctrina: “la LGT se ha querido presentar como un acercamiento importante a la LRJPAC pero, el juego de fuentes que resulta cuando se introducen disposiciones específicas supone algunas diferencias importantes con ella, y a su vez el propio art. 104 es objeto de significativas excepciones en el mismo Título III”. JUAN LOZANO, A .M “Novedades de la Ley...”, op.cit. Pág.82.

cuando no se trate del derecho de petición del artículo 29 CE, ni *de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio*⁷²⁹.

En el caso en que se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado, una vez transcurran tres meses, y advirtiendo al mismo, se podrá declarar la caducidad del mismo. (Artículo 104.3 LGT)

2. Procedimientos iniciados de oficio. En los procedimientos de los que pueda derivarse el reconocimiento o constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas la consecuencia del transcurso del plazo será la desestimación por silencio administrativo.

Y en relación con los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, la consecuencia es la caducidad del procedimiento. (Artículo 104.4 LGT).

Por tanto, tanto en unos como en otros encontramos la convivencia de dos instituciones jurídicas; el silencio administrativo y la caducidad. Los límites para que se produzcan uno u otro a veces no se presentan tan sencillos; si bien en el caso de los procedimientos iniciados a instancia de parte la línea divisoria es clara, en los procedimientos a instancia de oficio puede plantearnos problemas. Coincidimos con la doctrina en afirmar que: “Además, el procedimiento de oficio debe ser susceptible de producir *"efectos desfavorables o de gravamen"*, términos

⁷²⁹ Esta referencia ha sido correctamente criticada por la doctrina por su incorrecta ubicación sistemática. “El segundo de los supuestos excepcionales en que en los procedimientos iniciados a instancia de parte el silencio se entiende producido en sentido negativo o desestimatorio de la pretensión, según el precepto, se produce en los casos de impugnación de actos y disposiciones, lo que a mi entender supone una incorrección de técnica legislativa por la razón que sigue. Si, como se ha venido explicando hasta aquí, en este Título III de la Ley se contienen las disposiciones que rigen para los procedimientos de aplicación de los tributos (por lo tanto, en los procedimientos de gestión, inspección y recaudación), la impugnación de actos y disposiciones en materia tributaria solo es posible realizarla interponiendo los correspondientes recursos de revisión administrativa, materia regulada en el Título V de la Ley, luego este aspecto es en aquél Título donde debió ubicarse, no en un lugar donde no son objeto de regulación las acciones impugnadoras de los administrados”. ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 324.

más amplios y genéricos que los que utiliza el artículo 44.2 de la LRJ-PAC , y que pueden tener una amplia virtualidad aplicativa en el ámbito tributario. Si el procedimiento iniciado de oficio es susceptible de producir efectos favorables, *"el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas"*, se entenderán desestimados los posibles efectos favorables por silencio administrativo negativo. De ahí la importancia de deslindar si un procedimiento de oficio es susceptible de producir efectos favorables o desfavorables, labor que cuando se incoa un procedimiento puede revestir una cierta complejidad no exenta de dificultad, toda vez que cuando se inicia un procedimiento se desconoce cuál va a ser su resultado, y si éste va a ser o no favorable al obligado tributario, precisamente el procedimiento se sustancia para desembocar en una resolución fundada en Derecho independientemente del resultado favorable o adverso para el obligado tributario. Es más, existen procedimientos que, si bien a priori deben concebirse como procedimientos de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el obligado tributario, como el procedimiento inspector, pueden concluir con una devolución de ingresos indebidos. En estos casos de posible resultado ambivalente, no han faltado autores que postulen que el obligado tributario puede acogerse al silencio negativo para reclamar su derecho y, al mismo tiempo, entender caducado el procedimiento para los efectos desfavorables, es decir, que el procedimiento debe continuar tan sólo en el supuesto de que vaya a dictarse una resolución favorable, en caso contrario, debe declararse perimido⁷³⁰. Ahora bien, a pesar de estas situaciones en las que pueden concurrir ambas consecuencias, es necesario, bajo nuestro punto de vista, que realicemos un análisis individual tanto del silencio como de la caducidad. Pasemos a su estudio.

⁷³⁰ DE JUAN CASADEVALL, J. "La caducidad (perención)...", op.cit. Pág. 17.

El silencio administrativo. Nos encontramos ante una figura propia del derecho administrativo recogida en los artículos 43, para procedimientos iniciados a instancia de parte, y 44, para los iniciados de oficio. La misma se produce cuando un procedimiento termina sin resolución expresa y su sentido, positivo o negativo dependerá de lo que establezca la normativa. Esta cuestión no aparecía regulada en la anterior LGT, y la LDGC aunque establecía la obligación de resolver⁷³¹ no recogía en su articulado el régimen de los actos presuntos. Por tanto, era una materia necesitada de regulación tanto si respetaba el régimen de la LRJAP-PAC, como si se pretendía establecer otro distinto⁷³². A primera vista podemos mantener que se sigue la línea del derecho administrativo, por ejemplo, la ley atribuye silencio estimatorio en aquellos procedimientos iniciados a instancia de parte, siempre y cuando la normativa cada tributo o general de aplicación de los tributos no establezca otro efecto. En el proyecto de reglamento en su disposición adicional única recoge hasta 98 procedimientos, muchos de este tipo, en que el sentido del silencio es negativo. ¿Realmente se prevé un sentido positivo del silencio para estos casos? Quizá sea más una intención del legislador que una realidad. Ya se manifestó sobre el particular y en relación con el anteproyecto de ley, el Consejo de Estado que “no comparte el criterio del párrafo segundo del apartado 3 que abre una puerta en cierto sentido al silencio positivo en materia tributaria. No se han encontrado en los antecedentes

⁷³¹ Artículo 13. 1. LDGC: “1. *La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados*”.

⁷³² “Por tanto, si se desea establecer un régimen general de aplicación en el ámbito tributario en defecto de normativa específica y que difiera del establecido en los preceptos de la LRJ-PAC, éste ha de incluirse en los preceptos de la LGT dedicados a la resolución del procedimiento. Aún en el caso de que la solución por la que se opte coincida con el régimen común administrativo, parece conveniente, a efectos de clarificar la normativa aplicable, que se recoja, de forma expresa, en los preceptos de la LGT dedicados a esta cuestión, ofreciéndose de este modo un panorama completo del régimen del deber de resolver temporáneamente por lo que respecta a los actos presuntos”. Informe 2001, op.cit. Pág. 135.

remitidos los estudios imprescindibles sobre el ámbito y el impacto de esta determinación en los términos proyectados. La experiencia de la aplicación de la Ley 30/1992 en este punto viene demostrando que, pese a la declaración legal favorable al silencio positivo, son muchas las normas reglamentarias que en los casos concretos tratan de reintroducir el criterio tradicional a través de las normas con rango reglamentario. El Consejo ha tenido que dictaminar con frecuencia, por respeto al texto legal, que la solución del silencio negativo no cabe ya a través de norma reglamentaria y ello pese a que en el caso concreto podría resultar más adecuada”. “(...) En suma, entiende el Consejo que en materia tributaria la regla general establecida en la Ley debe ser el silencio negativo. Si a pesar de esta opinión se decidiese introducir algunos supuestos de silencio positivo, el Consejo estima indispensable que queden bien especificados en las normas procedimentales concretas que recojan tales supuestos y que contemplen aspectos tributarios bien predeterminados pero no con carácter general o genérico”⁷³³. Sin embargo, la redacción definitiva de la LGT se mantuvo con esas características genéricas y es el proyecto del reglamento el que vienen a recoger el sentido del silencio de un gran número de procedimientos convirtiendo la excepción en lo general y viceversa.

Además, hemos de tener en cuenta el alejamiento que se produce de la LRJAP-PAC en cuanto a los requisitos para la regulación del mismo ya que el artículo 104.3 se refiere a normativa, por lo que está habilitando a una disposición reglamentaria establecer el sentido del silencio, a diferencia de lo que autoriza la LRJAP-PAC⁷³⁴. Se puede afirmar que se produce una “deslegalización”, debido a la regulación especial atribuida por la Disposición Adicional quinta a los procedimientos tributarios que establece: “*En todo caso,*

⁷³³ Dictamen del Consejo de Estado..., op.cit. Págs. 66- 67.

⁷³⁴ El artículo 43. 2 de la LRJAP-PAC autoriza al cambio del sentido del silencio por “*una norma con rango de Ley o norma de Derecho Comunitario Europeo*”.

en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria". En efecto, la LGT se ocupa de la mencionada regulación y a través del 104, se habilita a cualquier disposición a cambiar el sentido del silencio⁷³⁵. Y de hecho, la disposición adicional única del proyecto de reglamento ya prevé el sentido desestimatorio de 98 procedimientos.

Antes de concluir nuestro estudio sobre los procedimientos es obligado mencionar la regulación que proyecta el Reglamento que, ciertamente, no modifica en nada la ya existente. En él se repite la normativa ya recogida en la LGT y de la LRJAP-PAC: el artículo 103.4 en su primer párrafo establece como efectos del incumplimiento de los plazos la regulación específica y en ausencia de la misma se remite al artículo 104 de la LGT. Los dos siguientes párrafos los dedica a los efectos de la estimación o desestimación del silencio. En el primero considera que *"la resolución posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo"*, y para el caso de la desestimación por silencio administrativo establece el tercer párrafo de este artículo, *"la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación ninguna al sentido del silencio"*. Es decir el reglamento "copia" el contenido de una disposición normativa con rango de ley: la LRJAP-PAC⁷³⁶. Parece que el legislador se ve

⁷³⁵ Como se ha afirmado, "basta una norma reglamentaria, por tanto, para alterar los efectos de la no resolución en plazo de los procedimientos tributarios. Con todo, es la propia LGT la que ha comenzado por contemplar la principal excepción a la regla de la caducidad prevista con carácter general en el art. 104.4: el procedimiento de inspección, respecto del cual, en virtud del artículo 150.2, el incumplimiento del plazo máximo de duración no producirá caducidad". GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 122.

⁷³⁶ Artículo 43. 4. LRJAP-PAC: La obligación de dictar resolución expresa a que se refiere el apartado primero del artículo 42 se sujetará al siguiente régimen:
a) En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior a la producción del acto sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo.
b) En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio".

obligado a incluir alguna referencia a esta institución y para ello se dedica a repetir lo ya preceptuado en las leyes. Nos parece una técnica bastante carente de rigor, y, como hemos mencionado en numerosas ocasiones a lo largo de este trabajo, carente de sentido cuando si algo quería caracterizar a esta reforma tributaria era sólo regular lo propio del ámbito tributario para la remitirse en el resto al régimen administrativo general. De igual modo, y con el mismo carácter repetitivo el artículo 103.5 del proyecto de reglamento nos recuerda que los efectos del silencio se desarrollaran si perjuicio de las facultades de comprobación e investigación que asisten a la Administración. No era necesario este recordatorio puesto que, dentro del periodo de prescripción y respetando los efectos del silencio en el sentido expuesto la Administración puede realizar cuantas actuaciones estime oportunas.

En cualquier caso, y siendo mejorable la regulación, nos parece muy positivo que la LGT recoja el régimen de los actos presuntos en procedimientos iniciados a instancia de parte y de oficio y, a pesar de lo ya comentado, con un cierto acercamiento a la LRJAP-PAC. Sin embargo, como ha quedado puesto de manifiesto, no nos parece tan correcto el desarrollo reglamentario previsto.

La caducidad⁷³⁷, es una forma de terminación impropia de los procedimientos producida por la falta de resolución expresa por parte de la Administración o causa de la inacción del obligado tributario. Se trata de un instituto jurídico regulado en el artículo 92 de la LRJAP-PAC y cuya existencia en el ámbito tributario es relativamente reciente y dudosa hasta la promulgación de la Ley de 2003. Ello, porque el artículo 105. 2 de la LGT de 1963 prohibía su aplicación, y a pesar de que la LDGC parecía querer manifestar intenciones de introducirla en nuestra rama del derecho y de los intentos realizados por el RGIT y la doctrina y jurisprudencia, se podía afirmar que el legislador no la quiso establecer y por tanto, la misma no existía en materia tributaria⁷³⁸. Coincidimos

⁷³⁷ Existe algún análisis de la doctrina que considera esta denominación errónea opta por la utilización del término perención. Nosotros creemos correcta la utilización del término caducidad, como así lo hace un sector mayoritario de la doctrina, sin ánimos de ser exhaustivos; PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. ; MARTÍNEZ GINER, L. A “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”. Q.F num. 11. 2004; GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit.; ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit; JUAN LOZANO, A .M “Novedades de la Ley...”, op.cit; HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit..., por todos. Aun así recogemos las argumentaciones en contra de esta opción: “... a nuestro juicio, los derechos prescriben, las acciones caducan, los procedimientos perimen y los trámites precluyen. Acotados así estos términos, diremos que la caducidad se refiere al derecho, o más precisamente a la acción, mientras que la perención es un instituto eminentemente procesal (...) la perención supone la muerte del procedimiento por inactividad de las partes que, como óbice procesal, no excluye el reinicio del mismo, siempre que no haya prescrito el derecho o caducado la acción. Por ende, desde un punto de vista descriptivo-funcional, podemos definir la perención como *la forma de terminación anormal del procedimiento, determinante de su extinción, que, sin prejuzgar la prescripción del derecho y/o la caducidad de la acción, se produce por el vencimiento del plazo máximo de duración sin haberse notificado su resolución, o por su paralización o interrupción injustificada, imputable al administrado, durante el tiempo preestablecido por la Ley*”.DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Págs. 11-12.

⁷³⁸ Debido a la temática elegida en este trabajo no consideramos oportuno realizar un tratamiento completo de la evolución histórica de la caducidad en materia tributaria. Es tan numerosa la doctrina y jurisprudencia que su recopilación y síntesis completa podría llevarnos la realización de otro trabajo de características similares a este. Ahora bien, a modo de resumen y sin pretensiones de exhaustividad creemos que el informe 2001 recoge de una forma genérica y válida para nuestro estudio la evolución de esta institución. Así declara: “...con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC eran especialmente notorias las carencias que provocaba la ausencia de normativa específica que fijara plazos máximos de duración de los procedimientos. En aquel contexto la única norma de ordenación temporal que realmente suponía una garantía para los particulares operaba en el ámbito de las actuaciones de la inspección. En efecto, el art. 31.4 del RGIT trataba de evitar subrepticias revitalizaciones de los plazos de prescripción para liquidar y sancionar, siendo la interpretación y aplicación de este precepto objeto de una cambiante jurisprudencia conocida por todos. En paralelismo a lo examinado a propósito del régimen de los actos presuntos, la redacción original de

con la doctrina en afirmar que: “La verdad es que no se alcanza a comprender la ratio legis de la expulsión de este instituto de nuestro Derecho Formal Tributario, terreno abonado para que germinen los procedimientos de oficio con efectos desfavorables para los contribuyentes. Con todo, lo que sí estaba claro, a pesar de los escauceos doctrinales y jurisprudenciales, era la voluntad del legislador de excluir su aplicación. Su regulación por la vigente LGT constituye, sin duda, desde una perspectiva garantista, una de sus novedades más saludables”⁷³⁹.

la disposición adicional quinta de la LRJ-PAC propició que surgieran dudas acerca de la pervivencia del art. 105.2 de la LGT y que algunos fallos jurisprudenciales comenzaran a dar entrada al instituto de la caducidad, como forma de terminación anormal de los procedimientos en los supuestos de contravención de sus normas de ordenación temporal.

Así las cosas, la introducción de los arts. 23 y 29 de la LDGC manifiesta la intención del legislador de terminar con la indeseable situación anterior en la que los principios de proporcionalidad e interdicción de la excesividad eran los únicos mecanismos de control judicial de tales actuaciones. Sin embargo, el silencio de ambos preceptos acerca de la caducidad como consecuencia del incumplimiento del deber de resolver temporáneamente planteó el problema en las mismas coordenadas que las examinadas a propósito del silencio. Por lo que respecta a los procedimientos de gestión a los que resulta de aplicación el art. 23, no se cuenta más que con la mención relativa a la producción de los efectos previstos en la normativa específica de aquellos que se hubieran iniciado a instancia de parte. Respecto a los procedimientos iniciados de oficio, lo único previsto es la no caducidad del procedimiento de apremio.

Por su parte, el art. 29 establece el plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación cuando es la inspección quien actúa. Este precepto tampoco alude expresamente a la caducidad como consecuencia de su incumplimiento pero, en asimetría con lo previsto en el art. 23, establece uno de los efectos típicos de la caducidad como es la desaparición de los efectos interruptivos que sobre los plazos de prescripción había tenido el inicio y desarrollo del procedimiento no resuelto temporáneamente. (...)En efecto, en el momento en el que se aprueba la LDGC no se deroga, modifica o excepciona la aplicación del art. 105.2 de la LGT, que des-de su promulgación había introducido la norma de que "la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja". Es razonable entender que, si realmente el legislador hubiera querido implantar en 1998 la regla contraria, lo hubiera hecho expresamente, no debiéndose inducir que la mera introducción de uno de los efectos del instituto de la caducidad suponga, implícitamente, que éste ha sido finalmente admitido en materia tributaria, y ello por trascendente que pueda resultar la desaparición de la eficacia interruptiva sobre el plazo de prescripción que inicialmente tuvo el procedimiento cuya duración excede del plazo prefijado. Esta conclusión se confirma con la modificación de la redacción de la disposición adicional quinta de la LRJ-PAC operada por la Ley 4/1999. En definitiva, en el art. 29.3 de la LDGC no se habría hecho más que extender la garantía inicialmente prevista en el art. 31.4 del RGIT para la interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses al supuesto en que se excede el plazo máximo de duración, lo cual no puede negarse que ya supone un notable avance respecto a la situación anterior. Por el contrario, ante el silencio en este sentido del art. 23, no puede extenderse en la actualidad este efecto al incumplimiento de los plazos de los procedimientos de gestión comprendidos en su ámbito de aplicación. Informe 2001..., op.cit. Pág. 136-138.

⁷³⁹ DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Pág. 14.

La doctrina⁷⁴⁰ distingue entre caducidad en perjuicio del obligado tributario y la caducidad en perjuicio de la Administración. En esta línea el artículo 104.3 *in fine* recoge la primera de ellas que se produce cuando exista una paralización por causa imputable al obligado tributario; la misma, como veíamos al analizar las dilaciones por parte de éste en el reglamento, deben ser de *trámites indispensables para dictar resolución*⁷⁴¹. La posibilidad de esta declaración de caducidad debe ser comunicada al obligado tributario y si transcurridos los mismos esta paralización no cesa podrá ser declarada por la Administración. Por tanto, se trata de una declaración constitutiva que como ha manifestado la doctrina se aleja de la regulación administrativa, a diferencia del resto de la regulación aprobada sobre a caducidad tributaria⁷⁴². Por su parte, la caducidad en perjuicio de la Administración se produce en los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen al obligado tributario.[artículo 104.4.b)], y siempre que no exista una norma específica sobre la terminación sin resolución que establezca algo distinto.

⁷⁴⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 239 y ss.

⁷⁴¹ Artículo 104. 4 e) del proyecto de reglamento.

⁷⁴² “La diferencia más sustancial entre la norma tributaria (artículo 104.3 de la nueva LGT) y la norma administrativa (artículo 92 LRJ-PAC) es que en ésta, transcurridos tres meses tras el aviso de la Administración ante la paralización del procedimiento por causa del interesado, **se producirá la caducidad del procedimiento**. Sin embargo en aquélla, tal situación lo que provoca es que transcurrido esos tres meses la Administración **podrá declarar la caducidad del procedimiento**. Da la impresión de que el artículo 104.3 de la nueva LGT otorga una cierta discrecionalidad a la Administración a la hora de entender producida la caducidad. Tal proceder no se compadece con el sentido y efectos propios de la caducidad y desatiende el tenor del precepto homónimo de la ley de procedimiento administrativo del que trae su causa, en el que se produce automáticamente la caducidad. Consideramos que el instituto perentorio por inactividad del obligado tributario debe operar de manera instantánea y automática desde el momento en el que se produzca el supuesto normativo del que se desprenda la caducidad. Otra interpretación que deje algún resquicio a la discrecionalidad administrativa a la hora de que se produzcan los efectos de aquélla no parece que ofrezca la necesaria seguridad jurídica que este instituto persigue.

Hubiera sido más correcto y más conveniente, si eso es lo que el legislador ha querido regular, que la caducidad operara de manera inmediata -por su propia naturaleza- y que en casos excepcionales, tal y como regula el artículo 92.4 LRJ-PAC, se pudiera renunciar a la caducidad por parte de la Administración cuando la cuestión en concreto afectara al interés general; cuestión ésta que en el caso del deber de contribuir y la recaudación de ingresos tributarios estaría plenamente justificada”. MARTÍNEZ GINER, L. A. “La caducidad...”, op.cit. Pág.32. (Nota: La negrita es del propio autor).

Se produce *ope legis*, es decir, transcurrido el plazo del que disponga la Administración para realizar un determinado procedimiento, en general de seis meses, pero deberá ser igualmente declarada por la Administración. Sin embargo, la diferencia con la anterior estriba en que mientras en la producida en procedimientos iniciados a instancia de parte es necesaria una declaración para su existencia, en los de oficio, transcurrido el plazo el procedimiento caduca con independencia de que la Administración cumpla o no su obligación de declararla y de archivar las actuaciones.

Junto a estos dos tipos de caducidad recogidos en el artículo 104 de la LGT existe una clasificación de la caducidad que tienen suma importancia debido a sus efectos prácticos y que quizá sea la falta de su conocimiento la que suscita numerosos pronunciamientos de la doctrina críticos con este instituto en el ámbito tributario: La caducidad en el procedimiento y la caducidad en la acción. La primera de ellas consiste en una forma de terminación de los procedimientos por paralización del mismo o transcurso del plazo necesario para la resolución. Por el otro, la caducidad en la acción se produce de la misma manera pero referida a una acción administrativa. La diferencia entre ambas es que mientras en la caducidad en el procedimiento, y por la pervivencia del acto administrativo, las actuaciones y documentaciones son válidas en tanto no transcurra el plazo de prescripción, en el segundo supuesto, la acción se agota en sí misma y quedará por tanto extinguida, como ocurre en el ámbito de las acciones del procedimiento sancionador. La opción de la LGT por la caducidad en el procedimiento es la razón de los efectos que se le atribuyen a la mismas, que pasamos a analizar a continuación, y que, como vamos a comprobar no están exentos de críticas.

Los efectos de la caducidad lo establece el artículo 104.5 y pueden esquematizarse de la siguiente forma:

a) Archivo de las actuaciones.

b) La no consideración de las actuaciones iniciadas como interrupción de la prescripción. De conformidad con lo establecido en el artículo 68 LGT la iniciación de las actuaciones supone la interrupción del cómputo de la prescripción. Pues bien como la caducidad provoca, con los matices que expondremos, que el procedimiento se tenga por no iniciado, no se interrumpe, por tanto la prescripción.

c) Los ingresos realizados por el obligado tributario será considerados como espontáneos. Por las mismas razones expuestas en la letra anterior, no se entiende que se ha producido un requerimiento y por tanto, su carácter de espontaneidad.

d) Pervivencia de las actuaciones y documentaciones obtenidas. El artículo 104. 5 *in fine* establece que: “*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*”. Nos encontramos con una consecuencia directa de la caducidad en el procedimiento que, no ha estado exenta de críticas en cuanto ha sido considerada por la doctrina como contraria a la propia esencia de la misma⁷⁴³. Sin embargo, es necesario valorar el objetivo de la

⁷⁴³ “Si el efecto de la perención no es otro que la desaparición jurídica del procedimiento, la ficción legal de su inexistencia a la que se anuda no sólo un efecto procesal consistente en el archivo de lo actuado y su terminación anormal, sino también todo un elenco de efectos tributarios, sobre los que volveremos más adelante, y un efecto sustantivo que consiste en dejar incólume la situación jurídico-material que se ventilaba, mal podemos hablar de conservación de actos administrativos 32 y de seguridad jurídica. Parece que el legislador ha sido en este punto inconsecuente con la figura jurídica que regula, y más que en una perención está pensando en una especie de sobreseimiento que dará lugar, si la prescripción lo permite, a un reinicio del procedimiento perimido reciclando el material

caducidad de motivar la actuación de la Administración, junto con los principios de celeridad y eficacia cuya consecuencia inmediata es la obligación de no requerir al obligado tributario documentaciones o realizar actuaciones respecto a el ya llevadas a cabo con anterioridad de la misma manera o forma. Piénsese en que se obligue al contribuyente repetir cada uno de los trámites del procedimiento caducado, supone una carga excesiva para el contribuyente⁷⁴⁴. Por tanto de la suma de varios intereses contrapuestos, creemos que la opción tomada por el legislador es buena siempre y cuando la Administración no utilice esta prerrogativa que le concede el ordenamiento, para no resolver aparándose en poder iniciar cuantos procedimientos estime utilizando la documentación de

probatorio reutilizable. Por ello, entendemos que se impone una interpretación restrictiva del art. 104.5 in fine LGT que, atendiendo al sentido y finalidad de la norma (art. 3 CC), al fundamento jurídico del instituto perentorio, se apegue a la literalidad del precepto que exclusivamente se refiere la conservación de la validez y eficacia "a efectos probatorios". El nuevo procedimiento será un procedimiento "plenario", que habrá de iniciarse de oficio o a instancia de parte, en el que permanecerán intactos el derecho a formular alegaciones, al trámite de audiencia, el derecho a alegar y probar, y a aportar nuevos documentos y justificantes, sin perjuicio de que sean válidos y eficaces, a efectos probatorios, los documentos incorporados y las pruebas practicadas en el seno del procedimiento perimido; y, evidentemente, el nuevo procedimiento habrá de concluir con una resolución fundada en Derecho. DE JUAN CASADEVALL, J. "La caducidad (perención)...", op.cit. Pág.19. De igual forma: "Las actuaciones desarrolladas durante el procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado, conservarán su validez y eficacia jurídica a efectos probatorios en otros procedimientos que deban iniciarse con posterioridad. (Caducidad del procedimiento impropia). Creemos que la razón estriba en por motivos de economía procesal y en causar un menor perjuicio al interesado. En todo caso, este es un efecto impropio del instituto tradicional de la caducidad, que la caducidad traía consigo que el procedimiento caducado se tuviese por inexistente, descalificando jurídicamente las actuaciones realizadas". MARTOS GARCÍA, J.J "Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria" en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Prof. Calvo Ortega*. Vol. I Lex Nova. Madrid. 2005. Pág. 733.

⁷⁴⁴ En el mismo sentido: "la validez y eficacia probatoria de documentos, pruebas y datos obtenidos en el procedimiento caducado, que se despliega en el nuevo procedimiento iniciado posteriormente plantea ciertas dudas sobre la auténtica eficacia de la figura de la caducidad, señaladamente en lo tocante a su función represora o estimuladora de la diligencia y agilidad de la Administración en la resolución de los procedimientos y cumplimiento de sus plazos. Los principios de economía procesal y eficacia pueden ayudar a explicar la decisión del legislador, pero desde luego tal proceder no estimula el cumplimiento en plazo por parte de la Administración. Ello conforma, en nuestra opinión, un instituto jurídico perentorio debilitado en cuanto a alguno de sus efectos". MARTÍNEZ GINER, L. A "La caducidad...", op.cit. Pág. 35

procedimientos anteriores (caducados). Una vez más, el límite lo marcan los principios de actuación de la Administración.

Ahora bien, además de la justificación que encontramos en estos principios, la razón de este efecto de la caducidad, es la apuntada con anterioridad. Nos encontramos ante la caducidad en el procedimiento y no en la acción, y por tanto, los actos administrativos que en él se realizan, por su carácter de pervivencia en el tiempo, permanecen.

f) Además, como nos recuerda la doctrina, nada dice este artículo acerca de los intereses de demora, pero de ello se ha encargado previamente el artículo 26. 4 al establecer que *“No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta”*. Por tanto, el problema queda resuelto.

Por último hemos de precisar que a pesar de que la regulación de la caducidad se realice en el capítulo II sobre normas comunes a los procedimientos, ésta se excluye expresamente, no sin críticas de la doctrina⁷⁴⁵, de los procedimientos de inspección, lo cuales no terminarán nunca por caducidad.

En nuestra opinión creemos que debe valorarse muy positivamente la inclusión de la caducidad en materia tributaria, como ha manifestado la doctrina: *“... por fin se ha dado entrada sin tapujos a la caducidad del procedimiento en el*

⁷⁴⁵ Carece de fundamento jurídico, supuesta la vocación garantista de la nueva LGT, la injustificada exclusión del instituto perentorio en el ámbito del procedimiento inspector, en el cual el obligado tributario puede reclamar la misma, o mayor, dosis de seguridad jurídica que en cualquier otro procedimiento tributario. Por el contrario, el legislador es extremadamente riguroso con el procedimiento sancionador, va más allá de la simple perención para penetrar en el terreno de la caducidad, aunque no haya prescrito el derecho. DE JUAN CASADEVALL, J. *“La caducidad (perención)...”*, op.cit. Pág.23.

ámbito tributario, pero también es cierto que las disposiciones específicas que operan en determinados procedimientos suponen importantes excepciones que mantienen a ultranza nuestros particularismos”⁷⁴⁶, como ya comprobaremos al realizar el estudio de cada procedimiento. Pero en cualquier caso se ha dado solución a una de las grandes polémicas y carencias de la regulación anterior⁷⁴⁷ y ello en consonancia, en líneas generales, con la LRJAP-PAC. Además se establece una regulación supletoria acertada, a la vez consecuente con el principio de seguridad jurídica, y garante con el administrado aunque para algunos sectores doctrinales inconclusa⁷⁴⁸.

⁷⁴⁶ JUAN LOZANO, A. M. “Novedades de la Ley...”, op.cit. Pág.85.

⁷⁴⁷ Como afirmaba la comisión: “La aplicación de este modo anormal de terminación de los procedimientos viene constituyendo un semillero de problemas en los que se manifiesta la tensión entre el principio de seguridad jurídica –que debe impedir el abuso que supone someter al obligado tributario a procedimientos injustificada y artificialmente dilatados – y la dificultad de someter el ejercicio de potestades administrativas a una duración prefijada...”. Informe 2001, op cit. Pág. 136

⁷⁴⁸ “En el fondo no se ha resuelto, en nuestra opinión, satisfactoriamente la introducción de la caducidad en el ámbito del Derecho Tributario, lo cual no supone un verdadero avance en la consecución de la seguridad jurídica ni en la adecuada protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. Valoramos, en todo caso, positivamente el esfuerzo normativo realizado en la nueva Ley General Tributaria, si bien entendemos que el mismo ha quedado, al menos de momento, inconcluso. Se ha desaprovechado una ocasión idónea para la incorporación de la caducidad como verdadera forma de terminación del procedimiento tributario; en este sentido el procedimiento de inspección quizá sea el más falto de presencia de tal instituto jurídico”. MARTÍNEZ GINER, L. A. “La caducidad...”, op.cit. Pág. 35. Muy crítico, si embargo se muestra, GARCÍA BERRO al manifestar que: “... en los procedimientos afectados por el régimen de la caducidad –procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio, principalmente-, la posición jurídica del interesado se encontraría más adecuadamente protegida de haberse adoptado medidas legales distintas. Hablamos en concreto de medidas similares a las previstas par el procedimiento inspector. (...) hubiera sido más correcto a nuestro juicio que la ley se hubiera limitado a despojar al acto de iniciación del procedimiento no resuelto en plazo de su efecto interruptor de la prescripción y a considerar declaraciones sin requerimiento previo las realizadas a partir de ese momento – efectos que aparecen vinculados en la ley a la caducidad del procedimiento pero no tendrían por qué estarlo-. El conjunto de medidas protectoras quedaría cerrado de forma adecuada manteniendo la norma que dispone el cese del devengo de intereses hasta el momento de dictarse resolución. No consideramos por el contrario que esté justificado en estos supuestos el efecto más típico de la caducidad, esto es, el archivo de actuaciones. Ello no impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento – (...)-. De ahí que este aspecto de la caducidad lo único que puede generar es incomodidad para los interesados como consecuencia de la duplicación de trámites. No pensamos que la expectativa de que, una vez declarada la caducidad del procedimiento, se haya completado ya el plazo de prescripción, compense los inconvenientes apuntados, máxime ahora que la caducidad deriva de modo concluyente de la propia ley, por lo que no va a ser una consecuencia declarada para casos concretos en resoluciones judiciales más o menos discutibles y de modo sorpresivo, sino que la Administración

Creemos, como así se ha manifestado⁷⁴⁹, que en líneas generales la regulación de las formas de terminación de los procedimientos es buena y completa, máxime si se aprueba el proyecto de reglamento. Como toda regulación es mejorable y presenta sus deficiencias, pero quizá, como ocurre en todo el articulado, su peor defecto sea la técnica de remisiones: Expone en su inicio que sólo regulará las especialidades, pero en numerosas ocasiones “copia” la LRJAP-PAC, también lo hace el proyecto de reglamento, en otras no se remite sino que ha de ser el contribuyente el que acuda a la regulación supletoria, lo cuál de facto no estaría mal si no fuera porque en ocasiones si nos remite a la ley administrativa común. Por último, una vez más con su regulación no demuestra que el capítulo II a pesar de pretender recoger las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, la mayoría de éstas son únicamente aplicables a los procedimientos de gestión.

En este epígrafe han quedado expuestas todas las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión. En él se ha pretendido analizar las novedades de la actual LGT, las especialidades de la rama tributaria, y en general la “vida” de los procedimientos de gestión, desde su inicio a su finalización según la normativa vigente y también en relación con la normativa de desarrollo que aporta no pocas cuestiones a la misma y cuyo

actuará con plena conciencia de su riesgo y tratando de evitarlo presumiblemente en la medida de sus posibilidades”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 127-128.

⁷⁴⁹ “En consecuencia, las propuestas de la Comisión acerca de la mejora de la técnica legislativa en materia de resolución de procedimientos y con independencia de la diversidad de lapsos temporales que puedan establecerse, se orientan en la línea de seguir la sistemática de la LRJ-PAC, para recoger de modo acabado el régimen jurídico del deber de resolver, clarificándose la normativa aplicable y los efectos del incumplimiento de los plazos de los procedimientos iniciados tanto de oficio como a instancia de parte, de tal modo que la lectura de la LGT ilustre en uno y otro caso sobre las dos cuestiones que han resultado más controvertidas en los últimos años. Por un lado, el régimen de los actos presuntos y el carácter del silencio administrativo. Por otro, la cuestión cuyo debate ha adquirido mayor polémica, es decir, la posibilidad de entender aplicable la caducidad como forma de terminación del procedimiento por incumplimiento de la obligación de resolver temporáneamente”. Informe 2001..., op.cit. Pág. 133.

proyecto ha sido presentado en el pasado mes de febrero⁷⁵⁰. Ciertamente hemos puesto de manifiesto las carencias y debilidades de las mismas, pero en honor a la verdad hemos de valorar muy positivamente la regulación dada a los procedimientos, ya que las carencias, inseguridades, y ausencias de la anterior legislación tributaria, con independencia de la remisiones que se pudieran hacer al derecho administrativo, en esta materia era inconcebibles en un derecho tributario del siglo XXI.

4.- Formas de notificación.

El tratamiento de los procedimientos tributarios no sería completo sin hacer una referencia a las notificaciones. Siguiendo a la doctrina podemos definir a la misma como “la condición de eficacia de las resoluciones y actos tributarios que afectan a los derechos e intereses de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, consistente en su comunicación en el plazo legalmente establecido siguiendo un procedimiento fijado por la Ley, a través de medios que permiten tener constancia de las condiciones de su recepción”⁷⁵¹.

Las notificaciones adquieren una importancia fundamental para que los actos administrativos puedan desplegar sus efectos y como ha sido mantenido por la doctrina: “El régimen jurídico de las notificaciones tributarias resulta esencial para que los actos administrativos declarativos de voluntad cobren eficacia, lo que permite en estos momentos distinguir la validez del acto administrativo que

⁷⁵⁰ Insistimos de nuevo que se ha tratado la normativa general, en los próximos capítulos se realizará un estudio de las particularidades, en su caso, que posea cada procedimiento.

⁷⁵¹ GARCÍA CALVENTE, Y. *Las notificaciones en Derecho Tributario*. EDERSA. Madrid.2002. Pág.99.

afecta a las cuestiones relativas a su contenido sustantivo, y su eficacia, que se refiere a los efectos jurídicos que pueda desplegar el acto administrativo, porque puede suceder que siendo un acto administrativo plenamente válido (por no estar viciado por defecto alguno que afecte a su validez sustancial), sin embargo, no pueda desplegar ningún efecto jurídico porque no haya sido objeto de notificación, o ésta se ha practicado de forma incorrecta”⁷⁵².

Esta figura no era recogida por la LGT de 1963 en su redacción inicial, pero debido a su importancia la Ley 66/1997 fue la que introdujo en la misma su regulación mediante la inclusión de los apartados 4 a 7 del artículo 105. Ciertamente podemos afirmar que la regulación de 2003, salvo en determinados aspectos puntuales que concretaremos, no difiere en demasía de la anterior legislación, pero sí es más coordinada, consecuente, y clara, aunque su sistemática no es del todo correcta. Coincidimos en este aspecto con la doctrina que manifiesta: “En algunas ocasiones, un mismo instituto se encuentra regulado de forma fragmentaria, haciendo más difícil su aplicación e interpretación. Un supuesto especialmente llamativo es el de las notificaciones, cuya disciplina se encuentra dispersa en, al menos, tres lugares distintos: el *primero*, en los arts. 109 a 112, ambos inclusive, que parecen contener la regulación general de la materia; el *segundo*, en el art. 102, que regula la notificación de las liquidaciones; y, en fin, el *tercero*, en el art. 104.2, que establece una regla especial de eficacia de la notificación, a los solos efectos de determinar el plazo máximo de los procedimientos tributarios”⁷⁵³. Ahora bien, hecha esta salvedad, la regulación nos parece correcta.

⁷⁵² ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 327.

⁷⁵³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 205.

Como la propia exposición de motivos de la LGT recoge “se prevén las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del derecho administrativo”. De hecho, el artículo 109 así lo establece: *“El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”*. Por tanto, el núcleo de la regulación sobre esta materia lo encontramos en los artículos 58 y ss de la LRJAP-PAC. Por una vez y a diferencia de lo que hemos manifestado en otros aspectos de la ley el legislador cumple con su intención y sólo recoge las especialidades sin dedicarse a “copiar” la ley administrativa, lo cual nos parece del todo acertado.

Una de las diferencias claras que podemos encontrar es que las notificaciones en derecho administrativo suelen ocurrir en procedimientos iniciados a instancia de parte, por ello la LGT, a pesar de declarar la regulación de la LRJAP-PAC aplicable establece unas características propias de las notificaciones en materia tributaria. Muestra de lo afirmado es la distinción en el art110 entre los procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio a efectos del lugar de notificación. Para los primeros el lugar de notificación será el *“señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro”*. Para los procedimientos iniciados de oficio el lugar será *“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”*. Respecto a estos últimos, la diferencia estriba en que, como ha afirmado la doctrina, la nota característica de éstos es que al ser “normalmente un procedimiento de comprobación o investigación, debe preservarse el factor sorpresa de la actuación administrativa teniendo en cuenta los importantes efectos que tienen un requerimiento previo de la Administración, como frontera entre la regularización voluntaria (artículo 27) y el régimen sancionador (artículos 79 y siguientes). Por

ello, el apartado 2 del artículo 110 no establece orden de prelación alguno, pudiéndose practicar la notificación en cualquiera de los lugares mencionados”⁷⁵⁴. Completa esta regulación el artículo 48.3 LGT por el cuál se establece el deber del obligado tributario de comunicar a la Administración el domicilio fiscal⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ AAVV *Guía...*, op.cit. Pág. 246.

⁷⁵⁵ Artículo 48.3 LGT: “Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta Ley”. La referencia que se hace a la regulación reglamentaria del establecimiento de la recoge el proyecto de reglamento en su artículo 17 que reza de la siguiente manera: “Obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

1. Las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir, en el plazo de un mes a partir del momento en que se produzca el cambio de domicilio fiscal, la obligación de comunicar dicho cambio establecida en el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el ámbito del Estado dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación regulada en el artículo 10 de este reglamento.

2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En el ámbito del Estado, la comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

3. La comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 60 de este reglamento a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria.

4. La comunicación del cambio de domicilio fiscal a una Administración tributaria sólo producirá efectos respecto de otras Administraciones tributarias cuando dicho cambio sea conocido por estas. Hasta ese momento serán válidas todas las actuaciones y notificaciones realizadas en el domicilio inicialmente declarado a la Administración tributaria actuante”. Posteriormente y con una dudosa sistemática en el artículo. 113 completa la regulación del domicilio fiscal estableciendo unas presunciones sobre el mismo. Creemos que si el propio 113 menciona que es una aplicación del artículo 48 debiera el mismo haberse recogido junto al artículo 17 o viceversa. En cualquier caso nunca tan distanciados dentro del reglamento.

Por su parte, el proyecto de reglamento recoge una normativa específica para las notificaciones en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal. En estos casos *“el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo⁷⁵⁶”* y la notificación se entiende practicada por el transcurso de diez días desde el citado depósito. Por último en relación con este tipo de lugar, el legislador advierte que para los procedimientos a solicitud del interesado este medio debe haber sido señalado por el propio interesado como preferente para que sea utilizado por la Administración.

El artículo 111 de la LGT establece las especialidades en cuanto a las personas autorizadas para recibir las notificaciones y el régimen del rechazo. Así cuando la notificación se realice en el lugar correcto *“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”⁷⁵⁷*. Como vemos la Ley sigue la línea iniciada por el artículo 105 de la anterior LGT y no presenta modificaciones relevantes, en el mismo sentido prevé el rechazo que deberá hacerse constar en el expediente por el interesado o su representante y cuyo efecto será que se tenga la notificación por efectuada. Entendemos que en el caso en que no sea ninguno de estos dos los que rechacen la notificación los efectos serán distintos. La ley dice que estos *“podrán”* aceptarla por tanto, si no lo hicieren las consecuencias serían las de un intento de notificación, algo totalmente distinto al rechazo, que implica

⁷⁵⁶ Artículo 114.2 proyecto de reglamento.

⁷⁵⁷ Artículo 11.1 LGT.

la obligación por parte de la Administración de intentar de nuevo dicha notificación en el plazo de tres días y a hora distinta⁷⁵⁸.

Relacionado con este artículo el 114.1 del proyecto de reglamento establece la obligación de hacer constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación cuando este no fuere posible por causas no imputables a la Administración. Igualmente recoge la obligatoriedad de que quede constancia expresa en el expediente del “*rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que conste como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación*”⁷⁵⁹.

El intento de notificación es de suma importancia ya que si el mismo se realiza y no se consigue los efectos inmediatos son las notificaciones por comparecencia que de lo que tratan es de publicar anuncios con el contenido de las mismas. Esta tipo de notificación aparece regulada en el artículo 112 de la LGT y en el artículo 115 del proyecto de reglamento. La condición para que se de este tipo de notificaciones es que haya habido dos intentos de notificación⁷⁶⁰ y

⁷⁵⁸ Ello por aplicación del artículo 59.2 LRJAP-PAC.

⁷⁵⁹ Artículo 114.2 del proyecto de reglamento.

⁷⁶⁰ Por las características del presente trabajo no nos es posible profundizar en esta cuestión, pero vemos lógica ciertas argumentaciones que resaltan la importancia de esta cuestión: “La trascendencia de los intentos de notificación en el procedimiento parece que debería exigir una regulación más detallada de los mismos, en cuanto abren la vía a la citación a comparecer mediante anuncios que, como tiene declarado repetidamente el Tribunal Supremo “es una ficción legal, más que una notificación real(...)Por ello, los intentos de notificación deberían rodearse de garantías especiales. En este sentido sería razonable, por ejemplo, que no pudieran practicarse en periodos vacacionales, y de hecho ello venía constituyendo comportamiento tradicional de la Administración tributaria. Lamentablemente, en los últimos tiempos parece ser que se ha modificado esta línea de conducta.

Algo similar ocurre en el caso de que el destinatario sea desconocido. Para que así sea, es necesario que alguien lo manifieste. Dada la trascendencia de esta calificación, que habilita para la supresión del segundo intento de notificación, debería exigirse algún tipo de justificación o testimonio de terceros, como bien pudiera ser la manifestación debidamente acreditada de algún vecino del inmueble”. FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, F “La notificación en los procedimientos tributarios. En particular el significado del intento de notificación”. Temas Tributarios de Actualidad 11/05. AEDAF. Pág. 13.

para el caso de que el destinatario conste como un desconocido es válido un solo intento.

Nos encontramos ante un medio, que se establece en aras al principio de celeridad y de eficacia de la Administración pero no hemos de olvidar que supone un cierto atentado a la seguridad jurídica y al derecho del obligado aun procedimiento con garantías, coincidimos con la doctrina⁷⁶¹ en afirmar que “debe tenerse en cuenta que el empleo de este medio se configura por la ley el carácter marcadamente subsidiario, lo que reclama de todas las administraciones públicas el agotamiento de las posibilidades razonables de comunicación directa con el interesado. Por esta razón, para verificar que así se cumple, debe exigirse con todo rigor a la Administración las pruebas que lo acreditan de forma inequívoca”⁷⁶². Como recoge el propio autor, esta es una exigencia también recogida por el propio Tribunal Supremo⁷⁶³.

El legislador consciente de ello, y a nuestro juicio de forma correcta, establece unos días concretos para la publicación de dichos anuncios, concretamente los días 5 y 20 de cada mes, insertando así en el procedimiento una mayor seguridad jurídica. Dichos anuncios se publicaran “*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*”⁷⁶⁴. Sin embargo, la publicación en las oficinas de la Administración

⁷⁶¹ GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 148.

⁷⁶² En el mismo sentido manifiesta HUESCA BOBADILLA: “no es lo mismo un desconocimiento absoluto del domicilio por a Administración que un desconocimiento *prima facie* que no impida averiguarlo a ésta con una mínima actividad a su alcance”, basándose en la STS 21 de mayo de 1997. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 773.

⁷⁶³ STS 11-5-1996.

⁷⁶⁴ Artículo 112.1 párrafo segundo LGT.

Tributaria del último domicilio fiscal conocido del obligado ha sido configurado con carácter potestativo, ello junto a la obligación que si existía con la anterior ley y sigue existiendo en la LRJAP-PAC, de publicar los mismos en el tablón de edictos del Ayuntamiento del domicilio, ha generado ciertas críticas o comentarios por parte de la doctrina⁷⁶⁵. Igualmente establece la LGT la posibilidad de utilizar medios telemáticos, informáticos o electrónicos de la forma en que se regule por la normativa tributaria. De hecho, por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, se modificó la LRJAP-PAC⁷⁶⁶ y se permite la notificación por correo electrónico, aplicable sin duda, en materia tributaria. De hecho es una intención de la Administración que estas publicaciones de notificaciones por comparecencia puedan ser “colgadas” en Internet, lo cuál facilitaría el conocimiento a los interesados y sería de una gran utilidad.

La notificación por comparecencia deberá contener *“la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su*

⁷⁶⁵ “...en relación con la publicación de la citación a comparecer, se reducen también las garantías del administrado desde el momento en que pasa a ser optativa para la Administración tributaria la publicación de los anuncios en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido, o en su caso en el consulado o sección consular de la Embajada correspondiente. Tampoco hace suya la nueva LGT la obligación que impone la Ley 30/1992 de exponer los anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento del domicilio. Parece que, convencida la Administración de la poca operatividad del procedimiento y desde la casi seguridad de que la notificación por edicto no va a llegar a su destinatario, se le da el carácter de trámite imprescindible para la continuación del procedimiento, y se despacha el mismo con la mayor economía de medios y con la mayor simplicidad posible”. FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, F “La notificación...”, op.cit. Pág.17.

⁷⁶⁶ Artículo 59 3.LRJAP-PAC: *“Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el siguiente apartado, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”*.

tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado” El plazo es de 15 días naturales contados desde el día siguiente de la publicación. El proyecto de reglamento en su articulado precisa que en caso de comparecer se le hará la notificación al interesado o su representante y de ello se hará constancia en una diligencia que además deberá contener la firma del compareciente. En el caso de que a pesar de comparecer rehúse la documentación dicha circunstancia se hará constar en la diligencia a los efectos de que sea considerada como un rechazo con las consecuencias que ya hemos analizado. Finalmente en caso de no comparecer, la ley establece que se tendrá por notificado. En todos los casos, según el artículo 115.4 del proyecto de reglamento, se incorporará al expediente la referencia del boletín donde se hay publicado el anuncio. Y además el artículo 112. 3 establece una de las novedades de la ley, en aras a la simplificación del procedimiento, y es que, salvo para el caso de las liquidaciones y los acuerdos de enajenación de bienes embargados, para el resto de las actuaciones se le tendrá por notificado. Ello, con independencia de su derecho a comparecer en cualquier momento que considere. Esta previsión de legislador puede tener como consecuencia que un determinado procedimiento se realice por completo sin presencia alguna del interesado⁷⁶⁷.

En las primeras líneas de este epígrafe criticábamos, siguiendo a la doctrina, la sistemática de la ley en tanto que a pesar de la regulación genérica de las notificaciones en esta sección tercera del capítulo segundo precisábamos la

⁷⁶⁷Como resalta la doctrina la LGT “... introduce una nueva forma de enorme trascendencia. Consiste en que, una vez producida la incomparecencia –y, por tanto, la notificación tácita- en un procedimiento, todos los actos posteriores al así notificado y que formen parte de dicho procedimiento se entenderán también notificados. Es decir, la sola ausencia del obligado en una notificación determina que se desarrolle todo el procedimiento sin su presencia. Se trata de una medida desproporcionada, que sólo debería preverse ante una incomparecencia reiterada. Incluso puede afirmarse que su constitucionalidad es dudosa, resultando difícilmente compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva. Ello por mucho que la norma contenga algunas excepciones, relativas a actos que siempre deben notificarse; las liquidaciones y los acuerdos de enajenación de bienes”. MARTÍN FERNÁNDEZ, J / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Una primera lectura...*, op.cit. . Pág. 318.

existencia de otro artículo, el 102 LGT, dedicado a las notificaciones, en una sección distinta del mismo capítulo. En efecto, el artículo 102 regula la notificación de las liquidaciones tributarias. En nuestra opinión, no tienen demasiado sentido este artículo, cuyo contenido no es estricto de notificación, ni tampoco su ubicación. El artículo consta de cuatro apartados, el primero de ellos nos recuerda la aplicación de las normas sobre notificaciones que se contienen en la sección tercera. A todas luces innecesario. El segundo apartado regula el contenido de dichas notificaciones, es decir, en realidad lo que establece es el contenido de las liquidaciones tributarias, más hubiera valido recogerlo así, y como las notificaciones han de contener el acto de que se trate, pues si este ya viene recogido como tal en la normativa no es necesario precisarlo. Es más cuando hemos analizado las liquidaciones tributarias utilizábamos este artículo 102. 2 para determinar el contenido de las mismas, el cuál como ya se ha mantenido cobra gran importancia ya que por fin se le da a la motivación el valor que se merece y que había sido proclamado por la jurisprudencia⁷⁶⁸. El apartado tercero es, a nuestro juicio, el único que si establece una cierta especialidad en la notificación de las liquidaciones tributarias; la notificación en los tributos de cobro periódico por recibo y la obligación de notificar una liquidación cuando se produzca un aumento de la base imponible. Si bien el legislador lo ha querido proteger por la reserva de ley, a lo mejor, no hubiera ocurrido nada por recogerlo dentro de las notificaciones como una especialidad de las mismas. Y el último de sus apartados establece que reglamentariamente podrá establecerse aquellos supuesto es que no será preceptiva la notificación expresa. No sabemos bien a qué se refiere el reglamento; por un lado, al estudiar la notificación por comparecencia hemos visto como se prevé una vez realizada ésta, que se sigan todas las actuaciones teniéndose sin modificar salvo las de liquidación, entre otras. Por tanto, no se refiere a este supuesto y el proyecto de reglamento en su

⁷⁶⁸ Nos remitimos a lo ya expuesto en relación con las liquidaciones tributaria en el segundo epígrafe del este capítulo.

artículo 103 al tratar la resolución recoge la obligación de atenerse al 102 cuando la misma contenga una liquidación y de incluirle los intereses de demora. Suponemos que el legislador querría referirse a alguna especialidad de los procedimientos, quizá para ello hubiera sido mejor regularlo en cada uno de ellos o en los artículos de las notificaciones en general bajo la rúbrica de “notificaciones tácitas”, pero, en ningún caso, en este lugar⁷⁶⁹.

Por tanto, como hemos puesto de manifiesto, no le encontramos demasiado sentido a la ubicación y título de este artículo 102 LGT.

Sí nos parece correcta la referencia a la notificación que se lleva a cabo en el artículo 104 de la LGT, al especificar que a efecto, y sólo, recalcamos, a estos efectos, de entender cumplido el plazo basta con un solo intento de notificación. En este caso, su inclusión está justificada ya que no se está tratando el régimen de las notificaciones sino que se utiliza el primer intento de notificación como medio para medir el plazo.

Por último, creemos necesario hacer una referencia a las notificaciones defectuosas, cuyo régimen se contempla en la LRJAP-PAC. Y ello por su importancia práctica ya que no han sido pocos los actos administrativo cuya notificación ha sido considera inválida o defectuosa, lo cuál provoca como resultado un “alargamiento” del procedimiento innecesario. Como manifiesta la doctrina “como los defectos en la notificación (...), no afectan a la validez del acto administrativo que se intenta notificar sino a los efectos que intenta desplegar, toda anulación de un acto o resolución administrativa con fundamento en un defecto advertido en su notificación, provoca como efecto inmediato, la orden de retrotraer las actuaciones seguidas para que se vuelva a notificar

⁷⁶⁹ Son supuestos de notificaciones tácitas pero establecidos por la propia ley; las actas con acuerdo y las actas en conformidad conforme a lo dispuesto por el artículo 155.5 y 156.3 respectivamente, en el ámbito de inspección

debidamente, lo que supone una pérdida de tiempo, de deficiente utilización de los recursos humanos al servicio de la Administración, y de los medios empleados a esos fines, que sólo testimonia la falta de agilidad y de eficacia por parte del órganos que la ha llevado a término de manera tan estéril”⁷⁷⁰. Si bien, “la falta de notificación o la notificación defectuosa puede no impedir que el acto dictado surta efectos, siempre que sus destinatario lo hubiera conocido de manera concluyente e inequívoca por otras vías- pago de la deuda tributaria o interposición del recurso pertinente o procedente (...) - o que su desconocimiento viniera motivado por los propios actos, el incumplimiento de cargas o la mala fe. La obligación de la Administración cede antes el «desinterés, negligencia o malicia del interesado»⁷⁷¹, puesto que exige un deber de lealtad y buena fe de éste en el procedimiento”⁷⁷². El artículo 58.3 obliga a que se notifique el texto íntegro y, en esos casos, aunque exista algún otro tipo de defecto, la notificación puede ser válida por convalidarlo el propio interesado⁷⁷³. Ciertamente, es una cuestión compleja, a la que sin duda ayuda disposiciones que precisen el contenido de los distintos actos tributarios, pero, como se puede observar, se trata de una materia de un casuística enorme y , por ende, sujeta sobremanera a la jurisprudencia que en cada caso debe valorar los intereses en juego para determinar los efectos concretos en cada caso⁷⁷⁴.

⁷⁷⁰ ESEVERRI, E. *Derecho tributario...*, op.cit. Pág. 328.

⁷⁷¹ Terminología extraída, como cita el autor, de la STS 167/1992.

⁷⁷² HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 773.

⁷⁷³ Artículo 58.3 LRJAP-PAC: “Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda”.

⁷⁷⁴ Por las características de este trabajo no podemos resaltar aquí un tratamiento completo de la mismas, aún así nos remitimos a toda la doctrina jurisprudencial y administrativa que quedó expuesta en la primera parte del presente trabajo referida a la motivación y notificación relacionada con la efectiva o no indefensión producida al obligado.

Con las matizaciones expresadas creemos que, en líneas generales, la regulación de las notificaciones es más correcta que la anterior; defiende mejor los derechos y garantías de los obligados tributarios⁷⁷⁵. Su remisión a la regulación general administrativa nos parece muy acerada al igual que la importancia que se le atribuye al domicilio fiscal y, por último, en la notificación por comparecencia creemos mucho más consecuente con la seguridad jurídica el establecimiento de unas fechas fijas para publica lo anuncios. Sólo queda que la Administración permita su consulta por internet y la agilidad y protección del contribuyente será más correcta.

En esta líneas hemos pretendido presentar las notas más características de la regulación general de los procedimientos, siguiendo la técnica, más teórica que real, anunciada por el propio legislador. En líneas generales debe ser valorada muy positivamente la regulación realizada sobre todos lo aspectos de los procedimientos en la LGT. A pesar de ser tachada de muy reglamentista, lo cierto es que supone, en muchos casos, una mayor seguridad este tipo de regulación que las ausencias existentes en la anterior Ley. Si bien es cierto, que la lógica de regulaciones generales como estás es que el legislador al regular los procedimientos en particular se remita a las mismas, y no vuelva a establecer lo ya previsto vaciando así el sentido de éstas. Pero, como veremos, en el próximo capítulo, el legislador o siempre respeta este criterio u opción.

⁷⁷⁵ En este sentido y e relación con la regulación anterior vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...op.cit.*

CAPÍTULO VIII.- LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN REGULADOS POR LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1.- Presentación.

La aprobación de la actual LGT realmente supuso una evolución en cuanto a que por primera vez se recogía en el articulado de la ley general los procedimientos de gestión. Por fin el legislador acepta recoger en la normativa el cambio de sistema tributario que había afectado sobre manera a la gestión tributaria en sentido propio⁷⁷⁶. Así, la LGT bajo la incorrecta rúbrica⁷⁷⁷ del capítulo III, del título II, “actuaciones y procedimiento de gestión tributaria”, establece, por vez primera, la regulación no sólo de los procedimientos de

⁷⁷⁶ Ya hemos realizado a lo largo de este trabajo un estudio detallado de esta evolución y cambio, sirva como resumen la siguiente reflexión de la doctrina: El sistema tributario cambia y sobre todo a causa de las autoliquidaciones, ahora serán los obligados tributarios los que aplicaran los tributos, “transformándose la tributaria en una Administración esencialmente *facilitadora* y, sobre todo, *tuteladora (controladora)* de la efectividad y corrección de su aplicación”. “Esta labor (...) se materializa en diferentes funciones y actuaciones administrativas, que se *distribuyen* y, a veces, *comparten*, entre distintos órganos (de gestión, de inspección, e, incluso, de recaudación tributaria) de la Administración, y que se desarrollan asimismo en diferentes procedimientos administrativos. Los *procedimientos* en los que se despliegan *potestades controladoras* y, después, *reaccionales* y *represivas* de la Administración tributaria son procedimientos *contradictorios* avocados a *descubrir* omisiones, irregularidades e incorrecciones (ilicitudes) en la aplicación del sistema para, en su caso, *regularizarlas* y en otro procedimiento separado (salvo renuncia de los interesados) reprimirlas y *sancionarlas*. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 339.

⁷⁷⁷ La incorrección radica en que, como ha afirmado la doctrina, “...no puede aceptarse la opción de la nueva LGT que titula el capítulo II del Título III con la rúbrica de “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria”, porque es evidente que en él se regulan varios procedimientos. Quizá el legislador se ha dejado llevar por un mimetismo con las rúbricas de los capítulos dedicados a la inspección y recaudación, sin parar mientes que en estos casos si que está justificada la utilización del singular porque en sus preceptos se regula un solo procedimiento administrativo”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 189-190.

gestión sino que, a la vez, confirma la autonomía de los procedimientos de gestión⁷⁷⁸.

El desarrollo de la tecnología, y el tratamiento de la información, y la colaboración del obligado tributario ha evolucionado a un ritmo vertiginoso a lo largo de las últimas décadas. Ello ha hecho que existan numerosos procedimientos, que se sustancian ante los órganos de gestión. Procedimientos que nunca se han regulado en una Ley General ni tampoco de una manera unitaria. Debido a su gran número y a su frecuente variabilidad el legislador opta por recoger los que considera más genéricos⁷⁷⁹ e importantes para dejar al desarrollo reglamentario que se encargue del resto de procedimientos. Así el artículo 123 enumera los siguientes que luego regula con más detalle; *El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o*

⁷⁷⁸ "... la LGT que acaba de aprobarse sigue, por una parte, una línea continuista separando y diferenciando los dos órdenes de la actuación de la Administración en el artículo 83.2 cuando dice que *Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas...*, con todas sus consecuencias relativas a la separación de órganos, principios particulares, etc. Y, por otra parte, la Ley ha tratado de definir y delimitar lo que entiende por gestión, y más en concreto por procedimientos administrativos de gestión, separándolos también de los procedimientos de recaudación y de inspección. En esta línea, el punto 3 del precepto citado afirma que *La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y demás previstos en este título*, de donde se colige que, al menos, en la aplicación de los tributos se distinguen los tres procedimientos citados, correspondiendo a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa. Además se puede considerar ya, puesto que la estructura y el contenido de la ley responde a ello, que el procedimiento de gestión es un procedimiento separado del de inspección y del recaudador". . FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V "Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión" en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 379.

⁷⁷⁹ La doctrina no considera que todos los que se han establecido sean genéricos así afirma que: "...mientras algunos de estos procedimientos tienen carácter general y responden, en mi opinión, al contenido propio de una Ley codificadora como la que acaba de aprobarse, otros son propios de un determinado Impuesto, fuera del cual no resultan aplicables en ninguna otra actuación de la Administración. Quiero decir, que carecen de la nota de generalidad que debe regir en las disposiciones contenidas en una Ley como ésta y no parece que se adelante nada con extraerlos de su Ley específica y recogerlos en una general, cuando, repito, su aplicación va a seguir estando limitada a ese supuesto concreto". FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V "Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión" en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 448

comunicación de datos; El procedimiento iniciado mediante declaración; el de verificación de datos; el de comprobación de valores; y, el de comprobación limitada. Sin perjuicio, del análisis detallado que realizaremos de cada uno de ellos, y a pesar de algunas críticas vertidas por un sector de la doctrina⁷⁸⁰, coincidimos con otro en afirmar que “no cabe duda que con la nueva Ley General Tributaria se ha reforzado la seguridad jurídica en el ámbito de la gestión tributaria al recoger la Ley la regulación de los procedimientos más generales y habituales desarrollados por os órganos de gestión, que afectan de forma masiva a los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria”.

Menos lógico nos parece el segundo apartado del mismo artículo 123, no en tanto que advierta de la posible regulación reglamentaria de otros procedimientos sino en la referencia a su sometimiento a las normas del capítulo II. Se trata de una referencia absurda, innecesaria, carente de sentido cuya supresión no hubiera cambiado en nada el régimen jurídico⁷⁸¹. No está de más

⁷⁸⁰ “no existe procedimiento de verificación, porque eso está –y estaba en la LGT/1963- previsto como incidente de aclaración, subsanación o rectificación. Tampoco existe el procedimiento de comprobación de valores (porque es un trámite ordinario del procedimiento de gestión, como se demuestra en la comprobación de valores por la Inspección), sino que se trata de un incidente sobre el que la solución no puede ser distinta según el órgano que actúe, como defectuosamente hace la LGT/2003 con incidencia en plazos, protección de derechos de terceros afectados y reclamación separada, inexistentes cuando la comprobación se efectúa en unas actuaciones inspectoras. No existe el procedimiento de comprobación limitada porque no acaba en una verdadera resolución (art.139): si pasa a la Inspección porque no eso no es una resolución del procedimiento, y si acaba con una liquidación (no procede regularizar o se produce una regularización parcial) porque, siendo la liquidación de la mayoría de los impuestos algo complejo (los diversos componentes del hecho imponible, la compleja determinación de la base liquidable o de la cuota líquida), no se puede entender ajustado a Derecho un acto de liquidación de un impuesto que no tiene en cuenta, precisamente, todos los elementos determinantes de la deuda tributaria por el mismo. Una de esas llamadas «liquidaciones provisionales» no es más que un cálculo previo de un pago a cuanta de la «cuota diferencial», que puede o no coincidir con ella, lo que sólo se prueba después de una regularización completa o definitiva”. BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op.cit. Pág. 5.

⁷⁸¹ ESEVERRI afirma que “la crítica al artículo 123.2 deriva de la inocuidad de su mandato cuando afirma que, en caso de que se regulen por vía reglamentaria otros procedimientos de gestión tributaria, las disposiciones de la Ley General Tributaria les resultarán de aplicación, parece que este apartado del precepto, olvida que por imperativo de la jerarquía normativa, lo dispuesto en la Ley – máxime, cuando se trata de una ley de aplicación general en el ámbito de los tributos-debe ser observado por la disposición reglamentaria”. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 337.

que nos recuerde que el reglamento establecerá otros procedimientos, ya que aunque en el primer párrafo se dice “entre otros” y por tanto se aclara que no estamos ante una lista cerrada, este segundo apartado habilita al reglamento para su regulación. Aunque dicha posibilidad ha sido fuertemente criticada⁷⁸², creemos que el legislador actúa correctamente puesto que existen numerosos procedimientos, como el declaración censal, comunicación de cambio de domicilio, etc., cuyo lugar propio para ser regulados es en el reglamento, de hecho así se prevé en el proyecto del mismo, y nos parece acertada la idea de que todos aparezcan en una normativa general, si bien, ello no quiere decir que estemos absolutamente de acuerdo con el número y contenido de procedimientos que parece prever el futuro reglamento. Además por el principio de jerarquía normativa dichos procedimientos nunca podrá ser contraria a lo que ya exhaustivamente se regula sobre los procedimientos tributarios en la LGT.

Ahora bien que nos parezca adecuada la técnica no significa que la regulación sea la más perfecta. En efecto, poco sentido tiene el establecer esta regulación general si posteriormente al analizar cada procedimiento volvemos a recoger lo que ya se reguló de manera general⁷⁸³. El legislador debe tender a

También en este sentido vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit.

⁷⁸² Quizá con la mentalidad en que se dejaba abierta la posibilidad de otros procedimientos de mayor complejidad ha afirmado la doctrina: “...nada puede extrañar en esta poco presentable «Ley General» que dedica un precepto (Art. 123) a enumerar los procedimientos de gestión «entre otros» y añadiendo, sin rubor, que «reglamentariamente» se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria. Un éxito legislativo”. BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op.cit. Pág. 5.

⁷⁸³ Por ejemplo en relación con los plazos de resolución y sus efectos que establece el artículo 104 para todos los procedimientos en general, coincidimos con la doctrina en afirmar que: “Importa señalar que el régimen jurídico que introduce la LGT para los procedimientos de gestión, no difiere en lo sustancial del establecido en el art. 104 LGT. En algunos casos se limita a remitirse a este precepto, en cuanto al plazo máximo de resolución, y en todos, se refiere a uno de sus efectos como es la posibilidad de abrir un nuevo procedimiento si no ha expirado el plazo de prescripción. Esta forma de regular nos parece censurable, no sólo por el déficit de economía legislativa que con tanta reiteración manifiesta, sino también por cuanto una depurada técnica jurídica exigiría una remisión genérica al art. 104.5 LGT para la determinación de los efectos de la perención, de lo contrario, y supuesto el carácter general y subsidiario que reviste, el silencio del legislador sobre los demás

realizar una regulación lo más sencilla y asequible para el sujeto obligado y ello, pasa por simplificar regulaciones y ser directo, claro y conciso. Como veremos en el capítulo V son muchos los procedimientos que existen llevados a cabo por los órganos de gestión⁷⁸⁴, por ello la necesidad de estos caracteres es más imperiosa si cabe.

Tras esta breve presentación de los procedimientos, a lo largo de este capítulo, se van a analizar diversas cuestiones de importancia en la regulación de los mismos. En primer lugar, estudiaremos las distintas propuestas de clasificación realizadas sobre la doctrina en relación con estos procedimientos. A continuación, se analizará uno de las cuestiones, a nuestro juicio, más llamativas y no exentas de problemas, que se desprende de la regulación de la LGT; nos referimos a la posibilidad de interrelación entre los distintos procedimientos, y seguidamente, trataremos todos aquellos procedimientos regulados en el artículo 123.1 de la LGT, por tanto vigentes en la actualidad y atribuidos, en general, a los órganos de gestión.

efectos -pérdida de la eficacia interruptiva, posibilidad de pagos extemporáneos al amparo del art. 27.1 LGT-, puede concitar dudas en el operador jurídico sobre su efectiva aplicación”. DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Pág.20.

⁷⁸⁴ El proyecto de reglamento establece la regulación de numerosos procedimientos. Ésta será analizada con detenimiento en el capítulo IX de esta segunda parte, sin perjuicio, de la enumeración, que a continuación realizaremos en este mismo epígrafe.

2.- Clasificación.

Como venimos manteniendo existen diversos procedimientos de gestión pero, lógicamente, ni gozan de la misma importancia, ni son reflejo de una misma competencia asignada a gestión, ni revisten la misma complejidad o producen los mismos efectos. Quizá por ello algunos sectores doctrinales se ha esforzado en clasificarlos de distinta forma. A nuestro juicio encontramos tres clasificaciones especialmente reseñables:

- Atendiendo a la naturaleza se ha distinguido⁷⁸⁵, entre los procedimientos de “gestión en sentido estricto” que serían el procedimiento de devolución y el iniciado mediante declaración; y los de “naturaleza comprobadora” que sería el de verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada. Estaríamos de acuerdo con ella en líneas generales pero atendiendo a los efectos que le atribuye la LGT a la terminación de la verificación de datos (la falta de efectos preclusivos de las liquidaciones que resulten de él), no podemos afirmar su naturaleza comprobadora, como tampoco, es absolutamente predicable ésta del procedimiento de comprobación de valores⁷⁸⁶. Además dentro de estos últimos habría que añadir determinados procedimientos regulados en el proyecto de reglamento que pueden conllevar ciertas competencias comprobadoras⁷⁸⁷. Por otro lado, habría que añadir un tercer apartado con “procedimientos de obligaciones formales” u “otros procedimientos” para añadir todos aquellos que

⁷⁸⁵ Clasificación propuesta por AAVV. *Guía...*, op.cit. Pág. 267.

⁷⁸⁶ Nos remitimos para su estudio al capítulo dedicado a este procedimiento.

⁷⁸⁷ Procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, el de comprobación del NIF...

pretenden ser regulados por el proyecto de reglamento, que enumeraremos a continuación.

- Atendiendo al objeto, la doctrina⁷⁸⁸ ha diferenciado entre los procedimientos cuya “finalidad directa e inmediata es determinar la cuantía del tributo”, es decir, aquellos cuyo acto de terminación será la liquidación tributaria. Grupo que lo configurarían: el procedimiento de devolución, el de verificación cuando se trate de declaraciones y el de comprobación limitada. Y, por el otro lado, nos encontraríamos con los procedimientos “que no tienen por objeto la cuantificación del tributo”; es decir, el procedimiento de verificación cuando no sea de declaraciones, y el de comprobación de valores, A éste además uniríamos todos los demás procedimientos de carácter formal que aprobará el proyecto de reglamento pero que hoy están en vigor muchos de ellos por las distintas regulaciones sectoriales.

- Clasificación propuesta por el proyecto de reglamento. Mantenemos que de la combinación entre la estructura del proyecto de reglamento y su exposición de motivos el legislador está estableciendo una clasificación de los procedimientos tributarios. Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria⁷⁸⁹ las recoge el Título IV del proyecto. El mismo está compuesto por dos capítulos; uno de disposiciones generales, que ya hemos analizado en el epígrafe segundo de este capítulo ya que va referido a las declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones y la posibilidad de que sea complementarias o sustitutivas. El capítulo II se titula “*Procedimientos generales en el*

⁷⁸⁸ Clasificación propuesta por TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Págs. 206-207.

⁷⁸⁹ Nótese que el proyecto de reglamento corrige el error de la ley y recoge el término procedimiento en plural, oyendo en este caso las precisiones de la doctrina expuestas con anterioridad.

ámbito de la gestión tributaria”; contiene 10 secciones cada una de ellas dedicada a un procedimiento en concreto, a excepción de la séptima que recoge hasta otros cinco bajo la rubrica “*Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones*” y de la segunda que divide el procedimiento anunciado en dos⁷⁹⁰. Por su parte la exposición de motivos, a nuestro juicio, constata la existencia de tres grupos de procedimientos⁷⁹¹; Por una lado “*los procedimientos de comprobación que afectan fundamentalmente al cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y que se desarrollan en el ámbito de gestión*”, que son los de verificación de datos⁷⁹², de comprobación de valores y de comprobación limitada que ya han sido regulados por la LGT por lo cual

⁷⁹⁰ Para que el lector pueda comprender nuestra argumentación consideramos conveniente recoger el esquema del proyecto que queda de la siguiente forma.

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTOS GENERALES EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

Sección primera. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

Sección Segunda. Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.

Subsección primera. Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

Subsección segunda. Procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución.

Sección tercera. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias.

Sección cuarta. Procedimiento iniciado mediante declaración.

Sección quinta. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales.

Sección sexta. La cuenta corriente tributaria.

Sección séptima. Actuaciones y procedimiento de comprobación de obligaciones formales.

Subsección primera. Actuaciones y procedimientos de control censal.

Subsección segunda. Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal.

Subsección tercera. Actuaciones de comprobación del número de identificación fiscal.

Subsección cuarta. Actuaciones de control de presentación de declaraciones.

Subsección quinta. Actuaciones de control de otras obligaciones formales.

Sección octava. Procedimiento de verificación de datos.

Sección novena. Procedimiento de comprobación de valores.

Sección décima. Procedimiento de comprobación limitada.

⁷⁹¹ Para extraer esta clasificación no seguimos el orden de la propia exposición de motivos sino que partimos de las distinciones que se realizan con claridad, como son las dos primeras, para así poder conceptualizar una tercera que no se contempla bajo ninguna denominación en la citada Exposición de motivos.

⁷⁹² Manifestamos en relación con este las mismas reticencias mostradas en líneas anteriores ya que en teoría se trata de un procedimiento creado para meras comprobaciones formales o cotejo de datos.

se contempla en el reglamento sólo normativa de desarrollo que en el caso de la comprobación de valores es de mayor extensión⁷⁹³. También se refiere “a las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales” que son los contenidos en la sección séptima⁷⁹⁴. Por último, no realiza, sin embargo, ninguna agrupación o clasificación respecto a las seis secciones primeras y simplemente las enumera bajo la rubrica general del capítulo de procedimientos generales; Ciertamente no resulta fácil atribuirles una denominación ya que dentro del mismo se contiene desde procedimiento protegidos por la reserva de ley, como son el de devolución o el de declaración, hasta otros como de menor complejidad como el reconocimiento de beneficios fiscales. Por tanto tendremos que recurrir a rubricarlos como “otros procedimientos de gestión”. En conclusión, el legislador en el proyecto de reglamento contempla tres tipos de procedimientos: Los de comprobación de obligaciones tributarias materiales, de comprobación de obligaciones formales y otros procedimientos que no se encuadran en ninguna de las anteriores.

Se han presentado distintos tipos de clasificaciones de los procedimientos tributarios, sobre las mismas hemos manifestado nuestras críticas tanto positivas como negativas, pero si se observa el índice de nuestra tesis la clasificación por

⁷⁹³ Respecto a la misma y en contra del legislador no entendemos que la misma pueda ser entendida como un procedimiento de comprobación propiamente dicho y para ello nos remitimos a las explicaciones sobre el particular que se dan en el capítulo dedicado a la misma.

⁷⁹⁴ El legislador manifiesta que en esta sección “se incluyen hasta cuatro procedimientos” si bien como ha quedado expuesto al presentar el esquema del proyecto de reglamento son cinco los que se contemplan. Mientras que el legislador precisa los siguientes : *control censal, a la comprobación del domicilio fiscal, a la comprobación del número de identificación fiscal y, como cierre, al control de otras obligaciones formales*, el texto del reglamento subdivide los últimos en dos, a saber; Actuaciones de control de presentación de declaraciones y, actuaciones de control de otras obligaciones formales. Ciertamente no es que se trate de un error de importancia para la realidad práctica pero resulta técnicamente incorrecto y consideramos que el mismo debiera corregirse para la definitiva redacción el Reglamento.

la que hemos optado es mucho más simplista; En efecto, hemos distinguido entre los procedimientos afectados por la reserva de ley, es decir aquellos contemplados nominalmente en el artículo 123 de la LGT como procedimientos de gestión, y tratamos cada uno de ellos individualmente. Posteriormente bajo la rubrica de otros procedimientos analizamos la posibilidad de que existan otros procedimientos recogidos en la propia LGT que aunque no hayan sido regulados expresamente para los órganos de gestión puedan ser aplicados por éstos, y realizamos un estudio de todos aquellos procedimientos que en virtud del artículo 123 pueden ser creados por vía reglamento y que de hecho se contemplan en el texto del proyecto de reglamento y que, como veremos, no son de nueva creación, su mayoría sino que ya aparecían regulados por la distinta normativa tributaria. Y, ello, porque preferimos basarnos en clasificaciones objetivas como es la regulación establecida por la LGT. Creemos que el legislador, al establecer numerosas competencias para los órganos de gestión, no está contemplando la utilización de unas u otras en cada procedimiento. Por tanto en un procedimiento de devolución nada impide en principio que el órgano gestor puede utilizar determinadas competencias comprobadoras. No se trata de competencias en “departamentos estanco”, no queremos con ello decir que nos parezca la mejor opción de hecho, como pondremos de manifiesto ello podrá generar problemas en procedimientos como el de verificación de datos, pero lo cierto es que no podemos atender a este criterio para realizar una clasificación. Tampoco podemos dividir los procedimientos en función de su terminación ya que éstos pueden terminar de numerosas formas y ello nos es indicativo de la utilización de una función. Así un órgano de gestión puede utilizar competencias comprobadoras pero ello no tiene porque tener como resultado una liquidación sino que su terminación podría ser el inicio de un procedimiento inspector o la determinación de que no procede liquidación alguna. Si hay algo que caracterice a la LGT es precisamente que no divide o distingue entre funciones, de hecho,

contempla mismas funciones para órganos distintos, por ello hemos creído como mejor clasificación la que hemos defendido en base a criterios objetivos.

3.- La posible interrelación de los procedimientos.

Dentro de análisis general de los procedimientos consideramos de interés llamar la atención sobre el lector acerca de las posibles relaciones entre los distintos procedimientos de gestión. Ciertamente, en el estudio de cada uno de ellos analizaremos sus formas de terminación, pero es que la novedad de la vigente Ley General es la posibilidad que establece en algunos de ellos de terminar declarando el inicio de otro.

Concretamente la LGT recoge esta posibilidad respecto de tres procedimientos, el de devolución, el de verificación de datos y el de comprobación limitada. Para todos ello se prevé como una forma de terminación el inicio de otro procedimiento, que contenga el objeto del que se está terminando, bien de verificación de comprobación limitada o de inspección para los dos primeros o de inspección para el último⁷⁹⁵. Ello planteó las dudas en la doctrina acerca de la incoherencia existente entre la obligación de resolver en un plazo determinado y la posible interrelación de los procedimientos⁷⁹⁶, puesto que

⁷⁹⁵ Artículos 127.133.1 e), y, 139.1c).LGT.

⁷⁹⁶ “... el legislador ha atribuido a la Administración la obligación de resolver los procedimientos tributarios en un plazo máximo en aras a evitar la pendencia excesiva de los mismos, y, de este modo, salvaguardar la seguridad jurídica del interesado. (...) El establecimiento de un plazo máximo para los procedimientos de gestión e inspección mitigó sustancialmente este problema. No obstante la concatenación de procedimientos puede colocar al contribuyente en una situación prolongada de incertidumbre, que puede dar lugar a un riesgo de quebranto de su seguridad jurídica. (...) Al analizar este supuesto de concatenación de procedimientos de gestión e inspección llegamos a la conclusión de que se debería haber introducido alguna disposición que ponderase esta pendencia procedimental global a la que quedaría sometido el contribuyente. No parece lógico que tras las actuaciones de verificación y comprobación limitada, el plazo máximo para resolver el procedimiento de inspección sea el mismo que sino se hubiese realizado actuación alguna”.MARTOS GARCÍA, J.J “Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Estudios...*, op.cit. Pág. 707.

un determinado contribuyente podrá estar en situación de “pendencia” con la Administración durante un largo periodo de tiempo si es sujeto de varios procedimientos. Piénsese en el caso extremo de un contribuyente que le notifican el inicio de un procedimiento de verificación de datos, este transcurrido cinco meses y 30 días termina por iniciación del procedimiento de comprobación limitada que a su vez agotando plazo termina por iniciación de un procedimiento de inspección que puede durar 12 meses. Los plazos no se acumulan pero las comprobaciones que se van obteniendo desde el principio sin serán válidas en cada uno de ellos⁷⁹⁷, provocando un extensión de plazos contraría al espíritu con el que se crea la ley y un ataque al principio de seguridad jurídica⁷⁹⁸.

Pero es que además como ha manifestado la doctrina “puede observarse que entre los procedimientos de gestión tributaria existe cierta interrelación, y no sólo como consecuencia de que pudieran seguirse uno tras otros en una relación tributaria concreta, sino que está teñidos de cierta mezcla entre ellos, por

⁷⁹⁷ En el mismo sentido se ha manifestado: “Con la concatenación de procedimientos, se inicia un proceso que va de menor a mayor. La importancia de cada uno de los procedimientos que se cierra es menor que la del nuevo procedimiento que se abre. De una mera verificación de datos, se puede pasar a un procedimiento de comprobación limitada, y de ahí a un procedimiento de inspección. No obstante, en cada uno de esos nuevos procedimientos se aprovecharía la información recabada en los anteriores, por lo que resultaría lógico que, en estos supuestos, el plazo máximo para resolver el nuevo procedimiento fuese inferior al inicialmente previsto en caso de que no hubiese realizado actuación alguna...“... la concatenación de estos procedimientos en los que se va aprovechando, parcial o totalmente, la información obtenida, no puede suponer una larga pendencia procesal global que vulnere el espíritu de la LGT y socave la seguridad jurídica del administrado” MARTOS GARCÍA, J.J. Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Estudios...*, op.cit. Pág. 707-708.

⁷⁹⁸ “El principal problema que suscita esta regulación sistemática de los procedimientos de gestión tributaria, en especial de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, que pueden preceder, perfectamente, a la comprobación definitiva a realizar en el procedimiento inspector, es de límites temporales, ya que, (...), la iniciación de oficio, sin otro límite temporal que el de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar con el consiguiente efecto interruptivo de la misma art. 68.1.a) de la Ley], de alguno o ambos procedimientos (pienses incluso que la posible caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo establecido en el artículo 104, no impide a la Administración iniciar, de nuevo, el procedimiento dentro del plazo de prescripción), con los efectos limitados de los mismos respecto a una futura comprobación definitiva, puede prolongar, más allá de unos límites razonables, la regularización de la situación tributaria del obligado”. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág.799.

ejemplo, cuando se trata de la comprobación de valores, que constituyendo un procedimiento en sí, es un medio de prueba para otros”. Por ello creemos que “falta una regulación sobre acumulación de procedimientos, tanto relativos a un tributo, a diversos, como los relativos a periodos fiscales diferentes de uno o varios tributos, dado que esa acumulación reduciría como pretende la ley los costes indirectos de la gestión tributaria⁷⁹⁹”. Si el legislador prevé esta posibilidad de relacionar cada procedimiento debiera haber establecido un límite⁸⁰⁰ puesto que, aunque no presumamos mala fe por parte de la Administración, habrá que ver de qué manera se utiliza esta posibilidad. Nos referimos a que quizá por su características puede convenir comenzar una determinada comprobación por verificación de datos que nos otorga un plazo para que los órganos de gestión vaya realizando actuaciones, de ahí pasar a una comprobación limitada cuyas investigaciones al no materializarse en una resolución pueden después modificarse por inspección cuando se inicie el correspondiente procedimiento. Ello se agravaría más si la Inspección de los tributos decidiera utilizar la posibilidad que le brinda la legislación de iniciar sus investigaciones por comprobaciones limitada que finalicen con el inicio de un procedimientos inspector. La situación para el obligado sería nefasta no sólo por el hecho de no saber a que atenerse cada vez que se iniciara un nuevo procedimiento sino también, por lo que es más importante la duración de esta

⁷⁹⁹ PRIETO CURTO, I *Los procedimientos...*, op.cit. Pág. 49

⁸⁰⁰ Por ejemplo, propone HERNANZ MARTÍN los siguientes mecanismos para evitar dicha concatenación, que debiera haber incluido la LGT:

“-La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación que inicie. Previendo para el caso en que se omita dicha comunicación que el alcance a considerar sea el máximo que permita la norma para el procedimiento de comprobación iniciado, y ello aunque las actuaciones desarrolladas hayan tenido en la práctica, un alcance menor.

-La inamovilidad de las cuestiones revisadas o que se hubieran debido revisar en esos procedimientos.

-la proclamación de que la interrupción de la prescripción solo afecte al ejercicio de lo derechos que se pretendan ejercitar en el concreto procedimiento”. HERNANZ MARTÍN, A “Alcance de la comprobación fiscal”. Rev. Información Fiscal. Num. 70. 2005. Pág. 91.

situación de “pendencia” con la Administración⁸⁰¹. El ataque a los principios de seguridad jurídica, de celeridad y de eficacia sería flagrante.

La situación creemos que se agrava debido a la regulación que pretende introducir el proyecto de reglamento puesto que prevé esta forma de terminación para varios de sus procedimientos. Así para el procedimiento de rectificación censal y de control de obligaciones formales está prevista como forma de terminación el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección en el que se incluya el objeto del procedimiento⁸⁰², también para el procedimiento de control del cumplimiento de las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones se prevé una terminación de similares características: *por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación*⁸⁰³. No sabemos bien porque utiliza distinta terminología el legislador y entendemos que se referirá a la comprobación limitada o al procedimiento inspector ya que la verificación de datos tiene un contenido prácticamente idéntico al procedimiento ya iniciado, y además no entendemos que el mismo consista en una auténtica comprobación.

⁸⁰¹ Otro ejemplo de dicho alargamiento del plazo ha sido puesto de manifiesto por la doctrina: “Si se considera que la caducidad de un procedimiento de evolución, de verificación de datos o de comprobación limitada no impiden a la Administración volver a iniciar esos procedimientos, dentro del plazo de prescripción; y si se establece que todas las actuaciones practicadas en cualquiera de los procedimientos administrativos interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria completa del ejercicio y período afectado, llegaríamos a la conclusión de que esa situación de dependencia del procedimiento administrativo, y de incertidumbre para el ciudadano, determinarán en la práctica que la duración efectiva de la comprobación fiscal abarcaría un período de 4, 8, 12... años”. HERNANZ MARTÍN, A “Alcance...”, op.cit. Pág. 91.

⁸⁰² Procedimiento de rectificación censal: Artículo 144.3 del proyecto de reglamento: “ El procedimiento de rectificación censal terminará de alguna de las siguientes formas: (..) d) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal”.
Procedimiento de control de otras obligaciones formales: Artículo 154. 3 del proyecto de reglamento: “El procedimiento de **comprobación** de otras obligaciones formales terminará de alguna de las siguientes formas: c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento”.

⁸⁰³ Artículo 153.6 del proyecto de reglamento.

No podemos censurar que esta regulación venga establecida vía reglamentaria ya que el artículo 100 de la LGT lo permite al referirse a cualquier normativa del ordenamiento tributario, pero quizá el legislador se ha preocupado en exceso por controlar y comprobar al contribuyente olvidando en ocasiones respetar una garantías mínimas para con él. Un obligado puede recibir una notificación para realizar una rectificación del censo y ello, con la regulación aprobada y que se pretende aprobar, puede significar que los órganos de gestión estén realizando una efectiva comprobación más allá del censo. Ciertamente se ha avanzado en la atribución de competencia y en la regulación de los procedimientos pero se han desdibujado de tal manera los perfiles respecto de unas funciones y otras y unos procedimientos y otros, que hubiera sido necesario que el legislador hubiera previsto ciertas limitaciones.

4.- El procedimiento de devolución.

4.1.- Concepto y características.

El procedimiento de devolución aparece regulado en la LGT en los artículos 124 a 127 así como en el artículo 31. A pesar de la rúbrica que utilizamos, no se trata de un único procedimiento sino de tres distintos cuya base para la diferenciación es la forma de inicio de los mismos: La autoliquidación, la comunicación de datos, y la solicitud. Con independencia de las especificidades que veremos⁸⁰⁴, básicamente en el tratamiento de plazos, el régimen jurídico de

⁸⁰⁴ El legislador de hecho regula un primer artículo genérico para los tres (artículo 124), a continuación refiere un artículo propio para el procedimiento que se inicia por autoliquidación (artículo 125) y otro para el resto, es decir, el iniciado por comunicación de datos y por solicitud, a los que trata conjuntamente (art 126). Y, vuelve a considerar a los tres a la hora de regular las formas de terminación. (artículo 127).

los tres es el mismo, así como la mayoría de su regulación. Por ello, sirva el análisis que realizamos en este epígrafe para los tres sin perjuicio de las diferencias que señalaremos al estudiar su desarrollo y tramitación.

En primer lugar, hemos de partir de la propia concepción que realiza la LGT en su artículo 31: “*Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo*”, a la vez que se establece la obligación de la Administración tributaria de realizar las devoluciones según preceptúe la normativa tributaria⁸⁰⁵. Y no será hasta la regulación propia de los procedimientos de gestión cuando encontremos la regulación del procedimiento para llevar a cabo esta obligación, es decir, hasta el artículo.124.

El procedimiento de devolución es un procedimiento de gestión, consecuencia de la normativa existente de diversos tributos, como pueden ser las retenciones o ingresos a cuenta en IRPF o el sistema de devolución del IVA. El legislador ha querido reflejar en la LGT un procedimiento, en sus tres variantes comentadas, muy utilizado en la práctica, pero consciente de las limitaciones, ha optado por intentar regular lo mínimo e imprescindible para así dejar a la normativa de cada tributo especificar su régimen jurídico en función de las características propias del impuesto en cuestión. Ahora bien, recogidas las intenciones del legislador⁸⁰⁶, podemos afirmar que las mismas no han llegado a

⁸⁰⁵El proyecto de reglamento establece el concepto de las mismas en base al citado artículo. Recoge su artículo 121.1: “*Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las previstas en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. También tienen esta consideración los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo*”.

⁸⁰⁶ Exposición de Motivos LGT: “*No obstante, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, al objeto de permitir que la gestión pueda evolucionar hacia nuevos sistemas sin que la Ley General Tributaria lo impida o quede rápidamente obsoleta(...)se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes*”.

cumplirse completamente, como vienen ocurriendo a lo largo de la LGT, y ello por dos motivos; El primero de ellos viene referido a que, como veremos a continuación, la combinación de la regulación del la Ley junto con la del proyecto de reglamento alcanza contornos cercanos a la exhaustividad. Y el segundo, a que puede cuestionarse en relación a este procedimiento la importancia en sí del mismo para ser regulado en la LGT como procedimientos generales de los tributos⁸⁰⁷, muestra de ello son las remisiones constantes que realiza a la normativa de cada tributo⁸⁰⁸. Como ha destacado la doctrina, “el artículo 126 se remite a la Ley propia de cada tributo para la regulación del procedimiento que debe seguirse en tales casos, lo que evidencia que no se trata de una materia apropiada para su regulación en una ley general de aplicación de los tributos, por lo que, sin duda, hubiera sido deseable en este punto, que la Ley abandonara su afán codificador, innecesario por estar de más, dejando la regulación de tales aspectos tan singulares a la ley de aquel tributo en donde se establezca la comunicación de datos o la solicitud como técnicas iniciadoras de

⁸⁰⁷ En este sentido afirma la doctrina: “mientras algunos de estos procedimientos tienen carácter general y responden, en mi opinión, al contenido propio de una Ley codificadora como la que acaba de aprobarse, otros son propios de un determinado Impuesto, fuera del cual no resultan aplicables en ninguna otra actuación de la Administración. Quiero decir, que carecen de la nota de generalidad que debe de regir en las disposiciones contenidas en una Ley como ésta y no parece que se adelante nada con extraerlos de su Ley específica y recogerlos en una general, cuando, repito, su aplicación va a seguir estando limitada a ese supuesto concreto”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 448.

⁸⁰⁸ En este sentido se ha afirmado: “Resultan, en cierto modo, alarmantes las continuas referencias a lo que dispongan las leyes propias de cada tributo, así como las remisiones internas a otros preceptos de la Ley. Unas y otras hacen perder a la Ley su carácter codificador(...)En todo caso, hubiera sido preferible fijar solamente las normas reguladoras del procedimiento general de gestión y dejar para un futuro Reglamento los procedimientos específicos, en lugar de recogerlos en la Ley, siempre a salvo de los que disponga la Ley propia de cada tributo, El panorama más amplio, la visión más alejada, nos ofrece una Ley, al menos una regulación general de los procedimientos, asistemática, demasiado extensas, reiterativa y plagada de remisiones internas y externas, que la convierten en una Ley de lectura difícil y farragosa. Las leyes que nacen con idea de continuidad en el tiempo y voluntad codificadora como ésta, deberían ser concisas, precisas y claras, atributos que sí tenía la Ley derogada”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 473-474.

un procedimiento de devolución de ingresos”⁸⁰⁹. A lo mejor, no hubiera estado de más que la Ley recogiera su existencia y un concepto del mismo pero la regulación debiera haberla dejado para la normativa de cada tributo, toda vez que ya existía. Si lo analizamos detenidamente, lo que ha hecho el legislador es regular tanto en la LGT como en el proyecto de reglamento un procedimiento según ya marcaban las pautas de la normativa de determinados tributos, es decir, buscar la generalidad en la especialidad ya existente y no sabemos hasta que punto ello resulta de utilidad.

Como características propias de este procedimiento ya sea iniciado por autoliquidación, comunicación de datos o solicitud, podemos destacar; su iniciación a instancia de parte, que conlleva, su carácter potestativo por parte del obligado tributario, su carácter específico ya que responde a las peculiaridades de unos determinados impuestos como son el IRPF, el IS o el IVA o su carácter indisponible. En relación con este último, el proyecto de reglamento en su artículo 121.3 nos recuerda que salvo para lo supuestos de transmisión a sucesores “*la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”. Una vez más se opta por la técnica de remisiones legislativas innecesarias. Ya hemos manifestado incansablemente que si el legislador quiere optar por este tipo de remisiones, opción que no nos parece adecuada, lo haga siguiendo un criterio y no unas veces si y otras no, como nos vienen acostumbrando, no sólo en la LGT sino también el proyecto de reglamento.

Por último, en relación con los sujetos, no existe ninguna especialidad en relación a la normativa general y por tanto es de aplicación la normativa del

⁸⁰⁹ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 347.

artículo 34. Por ello, no entendemos el porqué del artículo 121.2 del proyecto reglamento que recoge que: “*Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda*”. Como hemos comentado con anterioridad nos parecen absurdas las remisiones y precisiones del legislador para aplicar lo que *per se* ya es de aplicación por la LGT.

En conclusión, podemos afirmar que el legislador guiado por la falta de regulación de procedimientos existente en la anterior LGT busca establecer ahora una normativa más detallada, ello provoca regulaciones innecesarias y un carácter excesivamente reglamentista en la ley, así como dotar a procedimientos como estos de regulaciones auténticamente vacías puesto que ya la normativa de los impuesto donde son de aplicación se encarga de ello. Afirmamos que no era necesaria una regulación de estas características, ya que existen unas normas generales de los procedimientos en la propia LGT que sirve de marco para las regulaciones específicas, además de la normativa administrativa aplicable supletoriamente. Menos aún es necesario, que el proyecto de reglamento, en ocasiones, como veremos a continuación se dedique a regular detalles repetitivos e innecesarios, puesto que si un tributo prevé este procedimiento en su mecánica, lo regula. Ello nos lleva a plantearnos: ¿Cuándo se va aplicar la normativa genérica que regula la LGT y el reglamento sobre el particular? Ciertamente, puede ocurrir que algunos tributos, como puedan ser los creados recientemente por la Comunidades Autónomas, no previeran dicho procedimiento, pero creemos que existe normativa suficiente para la tramitación del mismo. Creemos que con una sola mención a su existencia hubiera bastado, pero si se opta por hacerla detallada debe respetarse la coherencia, la sistemática, y sobre todo, la claridad.

4.2.- Régimen jurídico.

Como hemos expuesto, a pesar de la rúbrica de este procedimiento, se vana a contemplar tres distintos. El legislador ha optado por tratarlos con idéntico régimen jurídico salvo para ciertos aspectos puntuales en que los regula por separado. Siguiendo al mismo analizaremos los procedimientos de igual forma.

La iniciación se producirá, según establezca cada tributo, *“mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos”*⁸¹⁰. Por tanto, como innecesariamente nos recuerda el proyecto de reglamento⁸¹¹, el inicio se produce a instancia de parte. Los documentos que pueden provocar el mismo son las autoliquidaciones, las comunicaciones y las solicitudes, cuyo régimen jurídico ya ha sido estudiado con profundidad⁸¹². La devolución en el primero de ellos, según establece el artículo 125, procederá cuando el obligado presente una declaración en la que haga constar un resultado que arroje una cantidad a devolver. Y, por su parte, el artículo 126 regula que *“cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de*

⁸¹⁰ Artículo 124 LGT.

⁸¹¹ Artículo 122 del proyecto de reglamento: *“Iniciación del procedimiento de devolución. El procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se iniciará a instancia del obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud o mediante la presentación de una comunicación de datos, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo”*. Como puede apreciarse de la lectura de este artículo, el proyecto de reglamento, salvo en la referencia a procedimiento a instancia de parte, copia el artículo 124 de la LGT. Afirmamos que innecesariamente ya que de la naturaleza del procedimiento se deduce dicho carácter. Por ello podemos concluir la inoperatividad de este artículo del proyecto cuya supresión no variará en nada e régimen jurídico de este procedimiento.

⁸¹² Nos remitimos al análisis efectuado en esta Segunda parte en el Capítulo II epígrafe 2.

obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos”.

La tramitación de los tres procedimientos es diferenciada en la LGT por dos artículos, si bien en los mismos dicha distinción va referida básicamente en relación al cómputo de los plazos, ya que el resto, como veremos es tratado unificadamente por la Ley. De igual forma es tratado por el proyecto de reglamento.

La duración de los mismos se prevé de forma unitaria por el artículo 31.2 que será la que la normativa específica prevea y, en todo caso, como máximo seis meses⁸¹³. El cómputo de estos plazos se establece de forma diferenciada en función de cada procedimiento⁸¹⁴. Para el procedimiento de devolución iniciado por autoliquidación el plazo comenzará a computarse “*desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación*”⁸¹⁵. Si bien para el caso de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo se establece el inicio del

⁸¹³ Artículo 31.2. “*Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses...*”.

⁸¹⁴ Se muestra crítico con el artículo 31.2 y con la regulación del artículo 125, ambos de la LGT, GARCÍA BERRO al afirmar que: “no se muestra, por cierto, especialmente acertado el artículo 31.2 LGT al referirse al plazo que la Administración tiene para ordenar la devolución en estos supuestos. Nada hay que objetar en principio a la lógica remisión inicial que en él se efectúa, a tal fin, a las normas reguladoras de cada figura tributaria. Menos afortunado es el inciso subsiguiente, por lo que se fija dicho plazo «en todo caso» en seis meses. En primer lugar, porque no se señala el término inicial de ese periodo máximo o, lo que es lo mismo, no se dice desde cuando hay que computar esos seis meses para entender que la Administración ha incumplido su obligación de devolver. Hay que saltar hasta el artículo 125 LGT para encontrar la respuesta: el cómputo de los seis meses comienza a la terminación del plazo para declarar desde la fecha en que la declaración se hubiese presentado –si dicha presentación hubiese sido extemporánea-. Esta regla es la que, invariablemente, establecen las normas reguladoras de cada figura tributaria. Resulta por otra parte discutible la pretensión de limitar con carácter general a seis meses el plazo aplicable en relación con todos los supuestos de devolución. Con ello, el legislador persigue seguramente atajar cualquier tentativa de fijar plazos más amplios por vía reglamentaria; pero al no explicarse que el propósito sea éste, podría llegar a entenderse como una pretensión arrogante de limitar la duración de los plazos en leyes futuras, para lo que obviamente la LGT carece de poder”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 68.

⁸¹⁵ Artículo 125.2 LGT.

cómputo del mismo a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea. En el caso del procedimiento iniciado por solicitud o por comunicación de datos, el mismo “comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos”⁸¹⁶. El legislador opta por acogerse al criterio en vigor en la normativa específica existente en la materia⁸¹⁷, y en la línea del criterio establecido por el artículo 104.1 de la LGT, aunque, nada se dice, para el caso de que en estos últimos supuestos se presente la misma fuera de plazo. Sin embargo, en el proyecto de reglamento el artículo 124.4 establece: “Cuando la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud se presenten una vez finalizado el plazo establecido para ello, los plazos a que se refiere el párrafo anterior comenzarán a contarse a partir del día siguiente al de la presentación”. Como puede observarse existe disparidad de criterios ya que tanto el artículo 104.1 de aplicación general como el 125. 2 para el supuesto de autoliquidaciones han establecido un criterio distinto que es el del momento de la presentación del determinado documento. Como sabemos, en la normativa administrativa ocurre algo similar ya que a pesar de que el criterio que inicialmente se establece es la entrada en el registro de un documento⁸¹⁸, a la hora de regular su cómputo se considera el inicio al día siguiente⁸¹⁹. Ahora bien, mientras en la normativa

⁸¹⁶ Artículo 126.2. LGT.

⁸¹⁷ Para las declaraciones presentadas fuera de plazo tanto el IRPF como el IS establece el cómputo del plazo desde la fecha de presentación (artículo 85.y 145. de la LIRPF y LIS respectivamente). Por tanto, la Ley viene a recoger lo que ya está establecido por norma general en la normativa específica de los tributos más importantes en que se aplica este procedimiento. Así coincidimos con la doctrina que al analizar este procedimiento de devolución cuando es iniciado por comunicación de datos manifiesta: que “en esta cuestión vemos que la Ley General Tributaria se ha supeditado a la configuración que el actual sistema de comunicación de datos tienen en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributo que por el momento es el único que ha previsto esta modalidad”. AAVV. *Guía...*, op.cit. Pág. 270.

⁸¹⁸ Artículo 42.3: “Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, éste será de tres meses. Este plazo y los previstos en el apartado anterior se contarán:
b) En los iniciados a solicitud del interesado, desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación”.

⁸¹⁹ Artículo 48.2: “Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente

administrativa ambos artículos se encuentra en la misma ley, en este caso nos encontramos con el principio de jerarquía normativa por el cuál la ley siempre primará por encima del reglamento. Como consecuencia de esta regulación nos encontramos dos problemáticas distintas; en el caso de las autoliquidaciones era innecesaria otra regulación, directamente se podía haber optado, en el momento de su regulación, por el plazo que establece la ley o el reglamento, pero, en ningún caso lo que se ha hecho. Siendo rigurosos hemos de entender que se iniciaría el plazo el día que se presenta la citada autoliquidación ya que es lo que establece la LGT que prevalece sobre el reglamento, y aunque para el cómputo en la LRJAP-PAC se establece el día siguiente, primaría la ley especial porque además el derecho administrativo tiene carácter de supletorio. Siendo ello así resultaría, sin embargo, paradójico que para las solicitudes y comunicaciones de datos, debido a que la LGT establece el plazo para cuando se cumpla la obligación en el tiempo y el reglamento para cuando sea fuera del mismo, si se podría admitir el cómputo a partir del día siguiente, ya que el propio artículo 104.1 habilita a la “*normativa reguladora*” de cada procedimiento para el establecimiento de los mismos. Por tanto, podemos concluir que de aprobarse el reglamento tal y como reza en el proyecto el régimen del cómputo de los plazos será distinto según dicho procedimiento se inicie por autoliquidación o comunicación de datos o solicitud. Nos parece ésta una incongruencia del legislador seguramente debida aun despiste que debiera corregirse en aras de una mayor seguridad jurídica y de una unidad de criterio. Si bien es cierto, que en la mayoría de los casos ni siquiera será necesario acudir a esta regulación, ya que como venimos manteniendo, es la normativa específica de cada tributo la que la

a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

4. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo”.

regula. Aún así, no es consecuente con el espíritu de la ley recoger una incongruencia de estas características.

También encontramos cierta disparidad, no ya de criterio sino de técnica legislativa, en la diferenciada regulación del procedimiento iniciado de una forma o de la otras dos debido a que el artículo 126 de la LGT en relación el derivado de la comunicación de datos o solicitud recoge una remisión genérica a que dicho procedimiento se regulará por la normativa de cada tributo mientras que el 125 de la LGT ocupado del iniciado por autoliquidación no incluye un párrafo de similares características. No es que fuera necesaria dicha remisión, aunque su inclusión haya sido considerada adecuada y echada de menos en relación con el segundo⁸²⁰, pero si es necesario que los criterios sean iguales puesto que en su mayoría se regulan en conjunto y claros. Quizá por ello sea cuestionable la necesidad de separar en dos artículos los tres procedimientos. A nuestro entender, hubiera sido más correcto tratarlos conjuntamente, como se hace por otra parte, en el artículo 124 y 127 y en el proyecto de reglamento, y en todo caso distinguir inicio de plazos y señalar lo correspondiente sobre este particular a cada procedimiento, pero en el mismo artículo⁸²¹.

Unido a ello hemos de afirmar que si el proyecto de reglamento se mantiene como está previsto en cualquier caso se trataría de una precisión, la del artículo 126, un tanto incorrecta en tanto que es el desarrollo reglamentario el que está regulado también parte del procedimiento con independencia de las regulaciones sectoriales de cada tributo.

⁸²⁰ “el artículo 126.3 de la Ley hace una remisión en bloque, que se echa de menos en el artículo 125 para las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones, a las normas propias de cada tributo en cuanto al procedimiento o, para ser más precisos, en cuanto a los restantes aspectos procedimentales no mencionados en el precepto en cuestión”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 845.

⁸²¹ Vid., en el mismo sentido, MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op. cit.

En efecto el proyecto de reglamento precisa determinados aspectos sobre el régimen jurídico de los procedimientos no recogidos en la ley específicamente, como son detalles de la tramitación o la notificación, o establecidos en la ley pero detallados por éste, como ocurre en relación a las formas de terminación.

En cuanto al alcance de las actuaciones insertas en esos procedimientos parece que el legislador ha oído a la doctrina que entendía que, a pesar de que la L.G.T no preceptúa las actuaciones de comprobación que se pueden realizar en el mismo, de la lectura del 127 si que se pueden extraer; así, “no podrá la Administración llevar a cabo actuaciones que deban realizarse en alguno de los tres procedimientos enumerados” (en el artículo 127 LGT, es decir, verificación de datos, comprobación limitada o inspección). “Si la Administración quiere realizar alguna comprobación que pueda dar lugar a una modificación de la cantidad a devolver solicitada deberá iniciar el procedimiento oportuno, sea el de verificación de datos, el de comprobación limitada, o ya fuera de los de gestión, el procedimiento de inspección. Sin embargo, la Administración si podrá solicitar al obligado tributario la aportación de aquellos datos que deban constar en la autoliquidación, comunicación o solicitud”⁸²². Y en efecto, el artículo 123 del proyecto de reglamento establece la posibilidad de que recibida la autoliquidación solicitud o comunicación la Administración examine la documentación presentada así como aquellas que obre en su poder y si está de acuerdo se procederá al reconocimiento de la devolución, sin embargo, “*cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación*

⁸²² LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Págs 145-146. En el mismo sentido, “aunque la Ley no lo dice expresamente, de su escueta regulación parece deducirse que el procedimiento previsto en esta Secciones el que corresponde cuando la Administración está conforme con la solicitud de devolución. En los supuestos en que no exista esta conformidad o en que, en cualquier caso, se considere necesario realizar actuaciones con el solicitante, será necesario abrir un procedimiento de verificación o de comprobación”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág.271.

de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección”⁸²³.

Por tanto, los procedimientos pueden terminar, como se puede observar, por la propia devolución que sea considerada procedente, por la iniciación de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Junto con estos considera el artículo 127 la terminación por caducidad en los términos del artículo 104.3.

En caso de considerarse oportuna la devolución solicitada, ya hemos visto que ello se producirá cuando la Administración tan sólo utilice documentación reflejada en el documento que inicia el procedimiento o que tuviera en su conocimiento, el órgano competente dictará un acuerdo de devolución. Este acuerdo, según prevé el artículo 124.1 del reglamento, “*se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque*”. Puede ocurrir que la Administración Tributaria en determinadas circunstancias adopte medidas cautelares entre las que se contemplan en la LGT la posibilidad de de la retención de las devoluciones tributarias total o parcialmente⁸²⁴, en esos casos, el mismo artículo citado obliga a unir junto con la notificación de la adopción de la medida cautelar el acuerdo de devolución. Por último el artículo 124.1 del proyecto de reglamento nos recuerda que la efectiva devolución no impide la posibilidad de posteriores comprobaciones a través de los procedimientos de comprobación o investigación previstos en la normativa tributaria.

⁸²³ Artículo 123.2 del proyecto de reglamento.

⁸²⁴ Artículo 81.3.a).LGT.

Otra posibilidad de terminación es que la Administración considere oportuno iniciar otro procedimiento porque “*existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección*”, en esos casos, según establece el artículo 124.2, se notificará dicha situación al obligado tributario y además deberá tratarse en el seno de dichos procedimientos la procedencia o no de la devolución con independencia de los otras circunstancias que se comprueben o investiguen.

Acerca de la terminación de un procedimiento por el inicio de otro y la problemática de su “concatenación”, ya nos hemos manifestado, pero nos parece interesante recoger afirmaciones vertidas por la doctrina, las cuales suscribimos de forma particular: “Estas formas de concluir algunos de los procedimientos de gestión tributaria no dejan de ser anacrónicas a poco que se considere que, por lo general, los procedimientos administrativos terminan con una resolución administrativa y en el caso que se estudia, la resolución administrativa lo es en el sentido, no de poner fin al procedimiento instruido, sino de iniciar un nuevo procedimiento de gestión o un procedimiento de inspección tributaria”⁸²⁵. “Junto a este anacronismo el problema que se suscita con esta forma de resolución de los procedimientos de devolución se refiere a la duración del procedimiento porque o se sigue computando el plazo máximo de resolución del procedimiento de devolución de seis meses para determinar, a su vez, el plazo máximo de resolución del que se inicia de nuevo que, desde esta perspectiva vendría a resultar continuación del anterior; o bien, hay que entender que ha tenido comienzo un nuevo procedimiento de gestión o de inspección con todos sus efectos, entre los que se sitúa el de su duración...”⁸²⁶. Si ya mantuvimos la

⁸²⁵ Opinan que la independencia de los procedimientos y su carácter exige una resolución de forma expresa, BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op cit. Pág. 8; y HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág.848.

⁸²⁶ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág.350.

necesidad de que el legislador hubiera previsto algún tipo de limitación y concluimos que el proyecto de reglamento no lo preveía, hemos de reafirmarnos ya que, como veremos a continuación, incluso este proyecto regula la posibilidad de terminación por caducidad de estos procedimientos y al igual que establece las consecuencias en cuanto a la devolución solicitada. El legislador no sólo podía sino que debía haber previsto limitaciones en cuanto a la duración y claramente, no ha querido hacerlo.

Si analizamos hasta el momento la regulación reglamentaria, salvo algunas concreciones de interés, como que la transferencia equivale a la notificación, la regulación reglamentaria no viene a recoger nada nuevo sino aquello ya previsto por la propia LGT o bien en la regulación específica de este procedimiento o en la normativa general. No se entiende porqué el legislador recoge una normas comunes tan detalladas para luego volver a repetir las en el desarrollo reglamentario, como venimos manteniendo a lo largo de todo el trabajo, sin un criterio único y claro.

Si es necesario el desarrollo reglamentario en relación con el transcurso del plazo sin resolución. Como hemos enunciado, se remite el artículo 127 a lo establecido en el artículo 104.3, ya analizado en el capítulo anterior del presente trabajo. Pues bien, de la lectura de los mismos, denunciaba la doctrina, “debe advertirse que la mención a la caducidad queda referida a la provocada por la inactividad del particular en el procedimiento iniciado a instancia de parte, pero resta por establecer en el oportuno desarrollo el régimen de los actos presuntos que se corresponde con la inactividad de la administrativa apreciable en los supuestos de incumplimiento del plazo para efectuar devoluciones, cuando dentro de éste ni se ha reconocido la solicitada ni tampoco se ha iniciado un

procedimiento de control”⁸²⁷. Y ello porque el propio artículo establece la obligación de regularlo si bien recoge un régimen supletorio de estimación por silencio administrativo para aquellos casos en que no se recoja por la ley de cada tributo. Pero correctamente el proyecto de reglamento sí aborda la terminación por transcurso del plazo en el artículo 124.3, estableciendo que cuando ello ocurra *el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución*. Por tanto, se regula la estimación por silencio cumpliendo así el mandato de la Ley para los casos en que la causa sea imputable a la Administración. En los supuestos en que la dilación se deba a la inactividad del administrado, como se regula en el artículo 104.3, se prevé la caducidad del procedimiento⁸²⁸.

Se establece como consecuencia de la resolución transcurrido el plazo, la obligación por parte de la Administración de abonar los intereses de demora sobre la posible devolución que se haya de practicar sin que el obligado lo solicite. Dicha obligación es recogida hasta por tres artículos de la normativa tributaria, el artículo 31, el 127 remitiéndose a éste, y el artículo 124.4 del proyecto de reglamento. Este último nos recuerda que ello también ocurrirá si tras un determinado procedimiento de verificación, comprobación limitada o inspección que pusieron fin al procedimiento de devolución instando por el obligado se acuerda la efectiva devolución. Ello ya se deducía de la normativa de la LGT sin necesidad que fuera regulado por el reglamento⁸²⁹. Encontramos así,

⁸²⁷ JUAN LOZANO, A.M. “Novedades de la Ley...”, op.cit. Pág. 85.

⁸²⁸ Nos remitimos al estudio realizado de la misma ya que nos consideramos oportuno volver a repetir aquello que ya ha quedado expuesto sobre este figura jurídica, puesto que la misma estará presente en prácticamente todos los procedimientos que analizaremos y no queremos convertir este estudio de cada uno de ellos en una repetición incasable de los mismos términos.

⁸²⁹ De igual forma también recoge de forma repetitiva este artículo 124.4 del proyecto de reglamento, dos consecuencias de la regulación de la LGT: “Cuando *el importe de la devolución sea objeto de compensación, el interés de demora se abonará hasta el momento de la extinción de la deuda de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104.4 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos*”.

otra muestra de porqué la LGT y el proyecto de reglamento, si no se cambia, resultan en ocasiones, largos y farragosos.

Por último, y más acertadamente a nuestro juicio, prevé el reglamento la posibilidad de que terminado el procedimiento de devolución por inicio de otro éste no finalice en el plazo previsto. De tal forma que para el caso del procedimiento de verificación de datos y de comprobación limitada, en caso de que se produjese la caducidad, *“el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución solicitada, lo que deberá efectuar el órgano competente, sin perjuicio de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que puedan iniciarse con posterioridad”*⁸³⁰. Igualmente para el procedimiento de inspección, donde, como vimos no es posible la caducidad, dispone el proyecto de reglamento, en la misma línea, que *“el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución solicitada una vez transcurrido dicho plazo, lo que deberá efectuar el órgano competente, sin perjuicio de la resolución derivada de las actuaciones del procedimiento de inspección”*⁸³¹.

Tras la lectura de este análisis podemos concluir que lo que se anunciaba como una regulación escueta y sólo referida a puntos especiales del procedimiento se convierte en algo bastante más extenso, a nuestro juicio, de lo que debería. Más aún cuando la práctica demuestra que cada impuesto suele establecer su procedimiento para ello, y cuando existe una regulación genérica los suficientemente detallada para poder aplicar el mismo. A nuestro juicio, se podía haber simplificado más y ello redundaría en una mejor y mayor

⁸³⁰ Artículo 124.5 primer párrafo del proyecto de reglamento.

⁸³¹ Artículo 124.5 *in fine* del proyecto de reglamento.

comprensión del procedimiento, además de en una regulación mucho menos farragosa.

4.3.- Distinción con otras figuras tributarias afines.

Consideramos conveniente para el estudio completo de este procedimiento el análisis de otros que o bien comparten con este similares características o bien se relacionan con el mismo de un modo más directo que otros. No es que pretendamos realizar un estudio exhaustivo de cada uno de ellos pero si al menos recoger sus notas más particulares y su posible relación con los procedimientos de devolución ya comentados.

Hemos destacado tres procedimientos; la primero distinción, de tradición larga, es la del de devolución de ingresos indebidos. Junto a ella, hemos establecido otras dos que presenta mayor novedad aunque no dificultad. Una de ellas basada en el procedimiento que establece la LGT para poder instar la rectificación de las autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes presentadas, si bien en este apartado sólo nos referiremos a aquellos casos en que se incluya una solicitud de devolución⁸³²; El otro, establece el proyecto de reglamento, utilizando la potestad que le brinda la LGT de regular “otros procedimientos de gestión”⁸³³, este el procedimiento de ejecución de las devoluciones tributarias.

⁸³² El procedimiento al completo es estudiado en el Capítulo IX de la presente parte.

⁸³³ Artículo 123.2.

4.3.1.- La devolución de ingresos indebidos.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos es el cauce por el cuál, como establece el artículo 32.1 LGT, “*la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley*”. Se trata de un procedimiento de revisión, a pesar de las consideraciones realizadas por algún sector doctrinal⁸³⁴, como bien preceptúa el artículo 216. e) de la LGT. Éste se inicia de oficio o a instancia del obligado tributario en caso de duplicidad en el pago del tributo o de la sanción, de ingresos de tributos o sanciones tributarias después de transcurridos los plazos de prescripción, de ingresos por cuantía superior a la legalmente procedente, y otros que establezca la normativa tributaria. (artículo 221 LGT). Por tanto, “como se observa, en todos estos casos el derecho a la devolución tiene su origen en un vicio de legalidad inherente al pago de una deuda tributaria que lo convierten en un pago no debido, mientras que en los procedimientos de devolución, como procedimientos de gestión tributaria, son las normas reguladoras de un tributo las que obligan a realizar unos ingresos, debidos en el momento de efectuarlos, pero que más adelante, cuando se configura la obligación tributaria de forma definitiva, resulta

⁸³⁴ PÉREZ ROYO “este procedimiento de devolución derivada de las normas de cada tributo se distingue netamente del de devolución de ingresos indebidos, que, de suyo, es también un procedimiento de gestión, aunque su encaje tradicional en la LGT ha sido (y continúa siendo) el de los procedimientos de revisión”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 269.

una cantidad a devolver por haberse realizado aquellos ingresos parciales por encima del montante que le hubiera correspondido”⁸³⁵.

Podemos apreciar que se trata de un procedimiento distinto al de devolución de ingresos indebidos, como se mantiene acertadamente por la doctrina “se diferencia del procedimiento de devolución de ingresos indebidos porque éste presupone la inicial invalidez de la supuesta obligación tributaria en virtud de la cuál se realizó el ingreso. En los procedimientos que aquí se estudian el ingreso era inicialmente debido y el derecho a la devolución nace de una causa posterior sobrevenida”⁸³⁶. Por tanto, no hay lugar a confusión entre ambos⁸³⁷.

4.3.2.- *El procedimiento de ejecución de devoluciones.*

Los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución son establecidos por la LGT y el proyecto de reglamento. Precisamente la Ley General en el artículo 120 prevé la existencia de este procedimiento para el ámbito de las autoliquidaciones. Y, por su parte, el proyecto de reglamento se regula para éstas

⁸³⁵ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 346.

⁸³⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso...*, op.cit. Pág. 171. En idénticos término FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 216.

⁸³⁷ Se trata de una distinción claramente acogida por la doctrina y que en la actualidad no plantea mayores problemas. Sirva también la distinción que realiza GARCÍA BERRO: “Por lo que se refiere a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos, reguladas respectivamente en los artículos 31 y 32 LGT, ha de establecerse una estricta separación conceptual entre ambas. En el primer caso, la devolución es una consecuencia natural del recto desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria y no presupone ninguna disfunción previa en la aplicación del ordenamiento jurídico. Para subrayar esta circunstancia, el segundo párrafo del artículo 31.1 LGT habla de devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas *debidamente*. La devolución de ingresos indebidos, por el contrario, tiene su origen en una aplicación impropia de las normas, que lleva al interesado a satisfacer una deuda tributaria inexistente o una suma superior a la que resultaba legalmente exigible que, en consecuencia, ha de ser objeto de reintegro”. GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 67.

al igual que para las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución. Se trata de un procedimiento creado, en líneas generales, para aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya realizado alguna de estas actuaciones y considere que ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

El proyecto de reglamento regula dos procedimientos el de rectificación de autoliquidaciones (artículos 125, a 128) y el de las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución (artículo 129). No es nuestra intención en este epígrafe analizar el régimen jurídico de ambos, puesto que para ello nos remitimos a su estudio exhaustivo en el capítulo IX. Ahora bien si nos resulta de interés precisar que la citada rectificación puede producir la obligación de una devolución derivada de la normativa propia de los tributos por la Administración Tributaria, entre otros efectos que se estudiarán con más detalle⁸³⁸.

Cuando como resultado de un procedimiento de rectificación se reconozca el derecho a la devolución, la Administración está obligada a determinar el titular del derecho, el importe del derecho y abonar los intereses de demora que en su caso puedan deberse en aplicación del artículo 31.2 analizado con anterioridad⁸³⁹. Por tanto, el legislador consigue de este modo establecer los mismos efectos que si se hubiera tramitado dicho procedimiento desde el principio. No en vano, así ocurre.

⁸³⁸ Como ya hemos explicado preferimos remitirnos al tratamiento de todos los procedimientos regulados por el proyecto de reglamento que se estudian en el capítulo IX Y ello por razones básicas de sistemática puesto que no a lugar tratar en este apartado cuestiones que no tengan ninguna relación con el procedimiento de devolución.

⁸³⁹ Artículo 127. 2 del proyecto de reglamento que si bien va referido a la terminación del procedimiento d rectificación iniciado por autoliquidación también es aplicable para el resto de supuesto ya que la normativa de estos últimos se remite a los artículos del procedimiento iniciado por autoliquidación para su regulación.

Aunque no tratemos con detalle dichos procedimientos si podemos destacar que para el procedimiento de rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, se permite su inicio no sólo porque el obligado considere que se han perjudicado sus intereses sino también cuando proceda una liquidación por importe superior o devolución inferior. Lógicamente, la Administración no iba a renunciar a esta posibilidad. Pudiera ocurrir que ya se haya practicado una liquidación, pues bien dicha rectificación sólo podrá producirse si concurre motivo distinto al que originó la liquidación.

Por último, y como nota común a ambos procedimientos, la duración establecida es de seis meses y en caso de que transcurra el mismo sin resolución, el silencio será desestimatorio.

Por tanto, la relación de este procedimiento con el de devolución por la que hemos incluido la referencia en este capítulo es porque podemos afirmar que éste último se inserta de alguna manera en el procedimiento de devolución en tanto en cuanto se prevén los mismos efectos.

4.3.3.- Los procedimientos de rectificación que incluyan la solicitud de devolución.

Como su propio nombre indica, se trata de un procedimiento para la ejecución de las devoluciones por tanto totalmente distinto del de solicitud de las mismas. Éste viene establecido, por la potestad que le brinda el artículo 123.2 de la LGT, en el proyecto de reglamento en el artículo 130. 1. Ciertamente, la regulación se reduce a lo siguiente: “*Cuando se hubiera reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o a una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la ejecución de la devolución*”. La verdad es

que establecer un procedimiento en el desarrollo reglamentario para algo que deriva de la normativa legal, nos parece carente de sentido. No sabemos cuales son las intenciones del legislador y desde luego para el ámbito de las devoluciones derivadas de la normativa de los tributos carece de sentido. De querer recoger dicho precepto hubiera sido más acertado en la normativa del procedimiento en cuestión. Quizás el legislador acoge esta regulación por su necesidad en otros apartados del citado artículo⁸⁴⁰, aunque honestamente, en este caso es absolutamente innecesario y absurdo. Desde el punto de vista práctico tampoco alcanzamos a encontrarle un verdadero sentido.

Como conclusión a este procedimiento de devolución derivada de la normativa de los tributos iniciado por autoliquidación, comunicación de datos o solicitud mantenemos que se trata de un procedimiento cuya generalidad y necesaria regulación por la LGT es cuestionable. Muy usado en la práctica por impuestos de la importancia del IRPS, IS o IVA su funcionamiento ya se encontraba establecido con anterioridad a este Ley por la normativa de los tributos, lo que sin duda, ha provocado su regulación basada en las mismas. Quizá por ello su criterio general es atender a la propia normativa de cada tributo y sólo en ausencia del mismo, se acude a la regulación por la Ley y su desarrollo reglamentario. Ésta, a pesar de las pretensiones manifestadas por el legislador en la Exposición de motivos de la LGT, ha acabado por estar regulada de una forma cercana la exhaustividad, no tanto por el contenido de la LGT sino por la

⁸⁴⁰ Así en los otros apartados recoge lo siguiente: “2. Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación administrativa, en sentencia o resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones administrativas o las resoluciones judiciales en sus propios términos o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastara copia certificada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

3. También se entenderá reconocido el derecho a la devolución cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio de doble imposición”.

previsión que se realiza en el proyecto de reglamento. En relación con este último, podemos afirmar, en líneas generales, que el mismo contiene demasiadas remisiones innecesarias que ya eran de aplicación sin necesidad de su recogimiento, como ocurre con bastantes de las precisiones en él contempladas. Aún así, determinados aspectos aparecen correctamente desarrollados por el mismo. Por último, existen tres procedimientos de obligada referencia en el estudio de esta materia, el de devolución de ingresos indebidos, cuyas características, naturaleza y presupuestos lo distinguen a la perfección del de devoluciones derivadas de la normativa de los tributos que analizamos; el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos y solicitud de devoluciones cuyo efecto puede ser precisamente el reconocimiento de una devolución; y, el procedimiento de ejecución de devoluciones, previsto para todo tipo de ellas, que como su nombre indica pretender materializar el efectivo cumplimiento de la devolución, con dudosos efectos prácticos, bajo nuestro punto de vista.

5.- El procedimiento iniciado mediante declaración.

5.1.- Concepto y características.

El procedimiento iniciado mediante declaración aparece regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT y se prevé su desarrollo en los artículos 132 a 134 del proyecto de reglamento. Su regulación, como veremos, es parca y escueta lo cuál encontramos adecuado, desde nuestro punto de vista, a pesar de que se cometa algún error de tipo sistemático⁸⁴¹. Consideramos que esta opción acogida

⁸⁴¹ Un ejemplo de ello, sin perjuicio de los que encontraremos al analizar el régimen jurídico de este procedimiento, es que “la nueva LGT no señala el plazo que tiene el obligado para presentar la declaración correspondiente desde el momento en que se realiza el hecho imponible, ni siquiera

por el legislador es la más adecuada con la intenciona manifestadas en la Exposición de Motivos de la propia Ley y con el espíritu de una Ley de estas características. No en vano se trata de un procedimiento de aplicación residual y cuya regulación viene recogida en los propios tributos en que se aplica.

Podemos definir este procedimiento como aquél en que es el obligado tributario el que, por imperativo de la ley, pone en conocimiento de la Administración la realización de un hecho imponible para que ésta realice las calificaciones jurídicas oportunas y liquide la deuda, es decir la cuantifique.

Este procedimiento era el establecido para todos los tributos antes de la aparición de la figura de la autoliquidación, y es el que en sus inicios dio sentido al nacimiento de los órganos de gestión, también llamados oficinas liquidadoras en tanto que recibían dichas declaraciones y se encargaban de cuantificar los hechos imponibles y notificarlos. Por tanto, podemos afirmar que este procedimiento responde a la función clásica o primitiva que tenían estos órganos de gestión⁸⁴². Sin embargo, en la actualidad esta función es residual ya que en la mayoría de los tributos, a excepción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones donde la autoliquidación no es obligatorio establecerla, algunos impuesto locales, y algunos establecidos por las Comunidades Autónomas, el sistema que existe es el de autoliquidación y, por tanto, no se aplica este procedimiento. Y es que, como ha manifestado la doctrina “resulta curioso que este procedimiento se regula ahora por primera vez de un modo sistemático, cuando es evidente que las declaraciones que no deban ser acompañadas de una autoliquidación casi han

existe una norma de remisión al respecto. Esta circunstancia constituye un evidente error de sistemática, pero no parece tener trascendencia práctica porque las normas de los singulares tributos siempre regulan este extremo”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 207-208.

⁸⁴² Nos remitimos a la evolución de las funciones de estos órganos claramente detallada en la primera parte del presente trabajo.

desaparecido del ordenamiento tributario español, puesto que, si bien toda la doctrina estaba de acuerdo en afirmar que era el procedimiento habitual de determinación de los tributos en 1963, cuando se aprobó la LGT vigente hasta ahora, lo cierto es que su regularización siempre fue fragmentaria y en cierto modo deslavazada”⁸⁴³.

Podemos destacar como características del procedimiento, su carácter reglado, la posibilidad de que se presente de un modo complejo, el permitirse, como veremos, realizar dentro de él actuaciones de comprobación y de comprobación de valores, su aplicación por los órganos de gestión, su carácter coercitivo ya que la ley impone la obligación de iniciar el procedimiento y enlazado con ello, su inicio de oficio.

En relación con esta última apreciación, somos conscientes de que la LGT no les atribuye dicho carácter pero, como ya hemos mencionado en este trabajo, entendemos que no es un procedimiento iniciado a instancia de parte. Como se ha afirmado, “el artículo 128 autocalifica a la declaración como iniciadora del procedimiento de gestión que lleva ese nombre sin que ello venga a significar que nos encontramos ante un procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte, porque se trata de un procedimientos de gestión tributaria que se inicia de oficio, si bien, la declaración formulada por el obligado tributario se convierte en presupuesto necesario para que pueda actuar el órgano de gestión en la determinación de la deuda tributaria. Así hay que entenderlo, porque a través de la declaración tributaria el obligado a hacerla no está solicitando nada de los órganos de gestión tributaria, nota que caracteriza a los procedimientos que se inician a instancia de parte, sino que está cumpliendo con un mandato legal que se convierte en necesario, no imprescindible, para que los órganos encargados de

⁸⁴³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 206.

la gestión tributaria desplieguen sus actuaciones en orden a la práctica de la consiguiente liquidación. La declaración tributaria, es requisito necesario para el desarrollo de este procedimiento, pero no imprescindible porque si los órganos de gestión tributaria tienen conocimiento de la realización de un hecho imponible que debiendo serlo, no hubiera sido declarado, actuarán de oficio instruyendo el correspondiente procedimiento de gestión frente a ese obligado tributario”⁸⁴⁴. Y, en cierto modo, el propio legislador lo está reconociendo al establecer los efectos de este procedimiento. Ello, porque en vez de atribuirle las consecuencias genéricas del artículo 104.3, es decir, de no existir regulación propia, la estimación por silencio administrativo, la regulación específica del procedimiento iniciado mediante declaración en el artículo 130.b) prevé para estos casos la caducidad. Como ha afirmado la doctrina: “ello no deja de ser contradictorio, teniendo en cuenta que la caducidad es el efecto típico de los procedimientos iniciados de oficio a tenor del artículo 104. 4 LGT. Llama la atención por otra parte que el artículo 104.3, al establecer como regla general para los procedimientos iniciados a instancia de parte el silencio estimatorio, no aluda a esta excepción que el artículo 130 b) consagra para el procedimiento de

⁸⁴⁴ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 351-352. También es considerado a instancia de parte por GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Sin embargo hay quién sitúa al mismo de forma intermedia al afirmar en relación con el procedimiento de declaración que: “Su régimen legal sugiere un tratamiento ecléctico entre los procedimientos de oficio y a instancia de parte” además entiende que sólo cuando se inicia un procedimiento caducado de nuevo es cuando existe un auténtico procedimiento de oficio existiendo una doble perención concatenada.. Vid. DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit. Y, también existe un amplio sector doctrinal que considera que estamos ante un procedimiento de iniciación a instancia de parte. PÉREZ ROYO, afirma que “puesto que se trata de un procedimiento *iniciado mediante declaración*, no tiene cabida la iniciación de oficio. La LGT habla tan sólo de que la Administración podrá «iniciar de nuevo este procedimiento» en los caso en los que el original hubiese terminado por caducidad, al no haberse producido resolución en plazo. Aparte de este caso de reapertura del procedimiento por la propia Administración, cabría hablar de iniciación de oficio en los supuestos en que el sujeto no ha presentado la declaración preceptiva. (...) Lo que pasa es que, en el sistema de clasificación adoptado por la LGT, estos supuestos se encajan en otro tipo de procedimiento, concretamente el de comprobación limitada” . PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Págs. 255-256. En el mismo sentido, Vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit; Vid. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso...*, op.cit; Vid. COLOMER FERRÁNDIZ, C *La Ley General Tributaria...*, op.cit; Vid. BANACLOCHE, J “El procedimiento...”, op.cit. Por todos.

declaración. Sistemáticamente parece que así hubiera resultado deseable, teniendo en cuenta que ambas, la regla y su excepción, pertenecen al mismo título⁸⁴⁵. Por tanto, repetimos, legislador parece, de hecho, estar reconociendo que no se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte sino más bien de procedimientos de oficio a juzgar por los efectos que le atribuye. No es única muestra que encontraremos, como comprobaremos a continuación, pero desde luego si la más clara.

Manifestado nuestro parecer sobre su concepto y características pasemos al estudio de su régimen jurídico.

5.2.- Régimen jurídico.

Como ya hemos mencionado, de una forma correcta la regulación que se establece de este procedimiento en la LGT es bastante sencilla y escueta. A continuación estudiaremos el régimen jurídico del procedimiento y presentaremos aquellas cuestiones que estimemos de especial interés, así como el futuro desarrollo reglamentario según reza en el proyecto. Para ello seguiremos el *iter* de todo procedimiento; iniciación, desarrollo y tramitación y terminación.

En relación con la iniciación el propio artículo 28.1 LGT recoge que dicho procedimiento “*se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional*”. Lo cual, como hemos manifestado no significa que el inicio sea calificado a instancia de parte. Por tanto, como su propio nombre indica el inicio se produce

⁸⁴⁵ GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios...*, op.cit. Pág. 97

por la declaración. Esta figura es regulada en el artículo 119, y ha sido ya tratada al analizar la documentación de los procedimientos de gestión⁸⁴⁶, si bien en términos más amplios ya que en dicho artículo se pretenden abarcar todo tipo de declaraciones y no sólo las iniciadoras de este procedimiento, como pueden ser las censales, las informativas, etc. Por ello este artículo 128.1 LGT precisa que en ellas se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible mientras que el artículo 119.1 LGT se refiere “*a cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”.

Precisa el legislador, en el segundo apartado de este artículo, la posibilidad de la Administración de iniciar de nuevo el procedimiento dentro del plazo de prescripción cuando se haya terminado uno ya iniciado por caducidad. Coincidimos con HUESCA BOBADILLA que es “una obviedad innecesaria” que ya aparece regulada en las normas comunes a los procedimientos, concretamente en el artículo 104.5 LGT⁸⁴⁷. Éstas son las repeticiones innecesarias y absurdas que venimos señalando a lo largo de todo el trabajo como casi principal defecto de la actual LGT.

Pero es que además, el proyecto de reglamento en su artículo 134, siguiendo lo establecido, de un modo innecesario como hemos afirmado, en el artículo 128.2 LGT comentado, establece: “*Cuando se produzca la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo de duración del mismo, la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción, podrá iniciar un nuevo procedimiento de liquidación...*” Para ello, establece que se notificará mediante comunicación al interesado el inicio del mismo y cuando se cumpla este requisito “*en las liquidaciones que se dicten (...) no se exigirán intereses de*

⁸⁴⁶ Capítulo séptimo, segundo epígrafe.

⁸⁴⁷ HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 851.

demora desde la presentación de la declaración por el obligado tributario hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario". Lógicamente ya que el obligado al pago no lo conoce hasta que la Administración liquida. No alcanzamos a comprender que ha llevado al legislador a establecer un artículo en el proyecto de reglamento como éste que además se rubrica como "*especialidades de los procedimientos iniciados por la Administración*", y ello, porque se recoge lo que ya se establece en la Ley y porque no existe ninguna especialidad más allá de que el inicio en estos casos es por comunicación al obligado como se deduce del artículo 129.1 y de la normativa general. No sólo no aclara nada sino que confunde ya que parece establecer un procedimiento específico y distinto al de la normativa general. Nada más lejos de la realidad.

En cuanto al desarrollo y tramitación del procedimiento, las normas generales serán las que rijan sin perjuicio de que el artículo 129 realice algunas matizaciones. Siguiendo el criterio general se establece un plazo de seis meses para notificar la liquidación. Por supuesto se aplica lo establecido en el artículo 104.2 y se entiende cumplido el plazo con un solo intento de notificación. El cómputo del mismo se iniciará el día después de la finalización del plazo para presentar la declaración, o en su caso desde el día siguiente a la comunicación de reinicio del procedimiento. Para el caso de las declaraciones extemporáneas el plazo de inicio se computará desde el día siguiente a la presentación. Así como veíamos en el procedimiento de devolución la disparidad de criterios acogidos por el legislador, en este procedimiento se sigue las normas del cómputo establecidas en la LRJAP-PAC a pesar del contenido genérico para el caso de que la normativa de cada procedimiento no lo prevea del artículo 104.1. LGT⁸⁴⁸.

⁸⁴⁸ Como veíamos en el capítulo anterior en la normativa administrativa a pesar de que el criterio que inicialmente se establece es la entrada en el registro de un documento según su artículo 42.3, a la hora de regular su cómputo se considera el inicio al día siguiente por aplicación del artículo 48.2. Explicábamos que en la LGT no existe esa diferencia y por tanto es necesario acudir a cada procedimiento para concluir a que criterio se han acogido ya que a pesar de que el artículo 104.1 establece el día de inicio o de entrada del documento como criterio general, ello sólo se aplica, como

Acerca del mismo se ha afirmado, en relación con su aplicación para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que: “el plazo previsto para la resolución del procedimiento, (...), es muy breve, teniendo en cuenta las singularidades de la gestión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por lo que debemos estar atentos a las consecuencias del previsible incumplimiento de dicho plazo. En este sentido la dureza de las consecuencias previstas, con carácter general para los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte, en el artículo 104, se ven atemperadas, para el procedimiento de gestión tributaria por su regulación en los artículos 128 a 130 con arreglo a la cual el incumplimiento del plazo de resolución que hubiera determinado la caducidad del mismo no impide el inicio del nuevo procedimiento, dentro del plazo de prescripción”⁸⁴⁹. Ciertamente, no creemos que los motivos para el establecimiento de los efectos de este procedimiento hayan sido rebajar la “dureza” de los plazos pensando en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Ello, por un lado porque no se podía prever un silencio positivo ya que el obligado no determina la cuantía de la obligación. Pero es que además, como ya hemos manifestado, en realidad no estamos ante un procedimiento que se inicia a instancia de parte sino de oficio y de ahí que el resultado de la falta de resolución sea la caducidad⁸⁵⁰. Y, por otro, porque la precisión del inicio de otro procedimiento no está pensando en las características del citado impuesto, desde luego que no, ya que la misma se prevé para todos los procedimientos de gestión y es más, en muchos de ellos como forma de terminación.

precisa el propio artículo cuando no establezca otra cosa la normativa de cada procedimiento. Por tanto, el legislador, a nuestro juicio acertadamente, ha optado por la línea de la LRJAP-PAC.

⁸⁴⁹ COLOMER FERRÁNDIZ, C. *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Págs. 149-150.

⁸⁵⁰ Nos remitimos a la argumentación expuesta en el primer epígrafe de este capítulo.

El desarrollo del procedimiento por los órganos de gestión conllevará el examen de los datos declarados por el obligado tributario, o la utilización de cualquier dato que obre en su poder. Por tanto, se está permitiendo un ejercicio mayor de comprobación del que se permitía con la legislación anterior. Además continúa regulando el artículo 129.2 “*podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores*”. Y una vez realizadas estas actuaciones se procederá al notificación, si bien la propia Ley precisa en el artículo 129.3 que cuando se hayan realizado actuaciones de comprobación según hemos visto y los resultados finales no respondan a los datos declarados por el obligado será preceptivo que se realice un trámite de alegaciones para que el obligado tributario manifieste lo que convenga en su derecho. En relación con el mismo la doctrina ha manifestado que “sobre el trámite de alegaciones, queremos destacar lo, a nuestro juicio, acertado de la enmienda formulada por el GPFUI, en la que se propuso establecer con carácter obligatorio este trámite en todo caso antes de dictar la liquidación, trámite que permitiría a la Administración conocer el parecer del obligado tributario antes de resolver; que no debería suponer una dilación relevante en el procedimiento, y que pudiera ahorrar conflictividad; si bien no estamos de acuerdo con la justificación de la misma”⁸⁵¹. En nuestra opinión, carece de sentido el establecimiento del mismo cuando las calificaciones jurídicas sean acordes con los datos manifestados por el obligado. Y en este sentido el artículo 132.2 del proyecto de reglamento repite, sin añadir nada nuevo, técnica sobre la que ya nos hemos mostrado muy críticos en numerosas ocasiones, que dicho trámite sólo se prevé para aquellos casos en

⁸⁵¹ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 602. Estos propios autores se refieren a la enmienda presentada el GPFUI que pedía, como hemos recogido, la inclusión del trámite de alegaciones, y la justificación se basaba en la ventaja que los suponía al obligado tributario que la Administración las conociera, tomando como ejemplo el recursos de reposición contra la liquidación en los que se viene efectuando ya que para cuando estos estuviesen resueltos la liquidación ya estaría en vía ejecutiva, pero como manifiestan estos autores la misma no se iniciará si el obligado tributario solicita la suspensión de la ejecución sin perjuicio de la carga material y económica que ello supone.

que se tengan en cuenta datos distintos a los declarados de acuerdo con el artículo 129.3 LGT.

Teniendo en cuenta lo explicado si observamos el procedimiento establecido, coincidimos con la doctrina en que, “parece que la Administración pueda realizar en el seno de este procedimiento actuaciones propias de los procedimientos de verificación de datos (art.131.d) LGT) y de comprobación de valores, sin iniciar éstos de manera independiente; por lo que resultarían trámites o incidentes del procedimiento iniciado mediante declaración. En todo caso, estas actuaciones de verificación y de comprobación de valores deberán realizarse conforme la regulación de estos procedimientos en esta Ley”⁸⁵². Es más, como se ha manifestado, “estas notas ponen de relieve que el procedimiento de liquidación que examinamos puede llegar a ser más complejo que lo inicialmente previsto, puesto que ya no se trata de liquidar provisionalmente el tributo teniendo en cuenta sólo y exclusivamente los datos que facilite el sujeto pasivo, como sucedía en 1963, sino que la liquidación puede venir precedida de una actividad inquisitiva de los órganos competentes”⁸⁵³. Por tanto, se está creando un procedimiento específico para estos casos en particular, de características similares a la verificación de datos pero que debe prevalecer sobre la misma por su carácter especial.

Este nuevo procedimiento establecido trae consigo, a nuestro juicio, varios problemas; En primer lugar, debido a las características del procedimiento éste debiera realizarse en las mismas condiciones que un procedimiento de verificación de datos, por ejemplo a la hora de establecer un plazo para la

⁸⁵² MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 601

⁸⁵³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 209.

presentación de la documentación que se requiera al obligado que debiera ser al menos de diez días. Por otro lado, la doctrina se plantea que ocurriría en el caso de que el obligado tributario muestra su disconformidad con los datos en poder de la Administración; Comenta que a pesar de que el artículo 108.4 preceptúa que en estos casos estos datos deben ser contrastados y se podrá requerir al declarante para que los ratifique y aporte pruebas de los mismos, se plantean dudas en cuanto a que la Administración goce de esta facultad en el procedimiento iniciado por declaración en tanto que para otros procedimientos como son el de verificación de datos o de comprobación limitada esta previsto expresamente⁸⁵⁴. LAFUENTE MOLINERO entiende que la falta de previsión de esta facultad conlleva que dichas actuaciones no se puedan realizar y ello unido a que no se prevea la terminación de este procedimiento por el inicio de otro le lleva a afirmar que “si el obligado tributario discrepa de los datos en poder de la Administración suministrados por terceros, la Administración debiera realizar una liquidación provisional con los datos probados y con los declarados, y posteriormente podrá iniciar un procedimiento de comprobación, bien sea de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección. También podríamos interpretar que la Administración podría iniciar el procedimiento de verificación de datos por ser en principio el más sencillo e iniciar un procedimiento de comprobación, bien sea el de verificación de datos, el de comprobación limitada o el de inspección”⁸⁵⁵. En nuestra opinión, nos vemos problema en tanto que se atribuye a la Administración la aplicación no sólo del artículo 108.4 sino también del artículo 99.2 que prevé el requerimiento a terceros, aunque el procedimiento en sí no lo especifique. Quizá es que en los otros procedimientos comentados no era necesaria dicha regulación.

⁸⁵⁴ Artículo 132.2 LGT y 136.2 LGT.

⁸⁵⁵ LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 147.

Sea como fuere el proyecto de reglamento aclara ambas situaciones. En relación con el primer problema, el reglamento en su artículo 132.1 dedicado al “*procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración*”, nos recuerda la posibilidad de la Administración de requerir datos y documentos al interesado pero precisa que al mismo se le otorgue un plazo de diez días desde la notificación del requerimiento. Añade el segundo párrafo del artículo 132.1 “*Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros*”. Por tanto, acertadamente, se desarrolla el procedimiento por el reglamento aclarando aquellos aspectos que pudieran quedar dotados de cierto oscurantismo por falta de regulación.

En cuanto a los efectos que prevé la LGT, el artículo 129. 3 *in fine* establece que no procederán intereses de demora *desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario*⁸⁵⁶. Como se ha manifestado, esta precisión “puesto que en este procedimiento de gestión el sujeto pasivo no puede efectuar ingreso alguno del tributo hasta tanto no le sea notificada la liquidación que le corresponde practicar a la Administración(...), resulta obvia, al ser el interés de demora una prestación accesoria que sólo se devenga por el ingreso fuera de plazo”⁸⁵⁷. Más sentido tiene esta norma en relación con las declaraciones extemporáneas y quizá por ello, ha manifestado la doctrina⁸⁵⁸ que, “Esta norma exige una reflexión. De una primera lectura parece que dispone lo obvio, si la disposición se limitase a las declaraciones presentadas en plazo, pues efectivamente no se pueden exigir

⁸⁵⁶ Artículo 129.1 LGT.

⁸⁵⁷ MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso...*, op.cit. . Pág. 357. En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit.Pág. 258.

⁸⁵⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 451-452.

intereses de demora dentro del periodo voluntario para el pago. Ahora bien, el precepto también se refiere a las declaraciones extemporáneas y la disposición que analizamos, en mi opinión, no puede incurrir en contradicción con lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley, que exige intereses de demora para las liquidaciones derivadas de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo que se hubieran presentado transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación”. “(...) debe de leerse el artículo 129 en su último párrafo, pues en realidad en el mismo no se excluyen los intereses de demora sin ninguna excepción, sino que al contrario se excluyen solamente para un periodo que va desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario, coincidente con total exactitud al recogido en el último párrafo del punto 3 de artículo 27, previsto expresamente para las liquidaciones presentadas fuera de plazo. Con esta disposición se guarda coherencia interna en la Ley y ésta es la lectura que debe darse al precepto”⁸⁵⁹. Todo ello, como precisa innecesariamente el propio artículo 129.3 de la LGT, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, pudieran proceder.

Relacionado con los efectos hemos de analizar los que conllevan las posibles formas de terminación. En primer lugar, el artículo 130. a) establece que el procedimiento terminará: *Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria*. Sin embargo, aunque la ley no lo regule es necesario que los efectos de esta liquidación provisional vengán a respetar el principio de seguridad jurídica. Por tanto, aunque la liquidación resultante de este

⁸⁵⁹ La propia Memoria jurídica del anteproyecto de LGT matizaba: “El artículo 129 establece el plazo máximo para notificar la liquidación y aclara que, en el caso de declaraciones presentadas fuera de plazo el cómputo se inicia desde que se presente la declaración extemporánea. En estos supuestos, serán de aplicación los recargos o intereses que procedan según lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley hasta la fecha de presentación de la declaración, aunque no se exigirán intereses por el tiempo que emplee la Administración en practicar la correspondiente liquidación según se prevé en el apartado 2, último párrafo, del artículo 27 que aclaradas dudas existentes en este aspecto en la normativa actual”. En el mismo sentido MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 602.

procedimiento va ser siempre provisional, por el simple hecho de que es dictada por un órganos de gestión con independencia del alcance que hayan tenido las actuaciones de comprobación materializadas en dicha liquidación⁸⁶⁰, a la hora de determinar su efectos hemos de examinar el contenido de las comprobaciones realizadas. Según se desprende de la regulación de este procedimiento los órganos de gestión podrán realizar todas las comprobaciones que estimen oportunas e incluso realizar actuaciones de comprobación de valores, por ello, como ha manifestado la doctrina, el que la misma se le atribuya el carácter de provisional, “no significa otra cosa que la misma puede ser objeto de regularización en virtud de un procedimiento de inspección posterior. Pero sólo en los casos de que éste haya dado lugar al descubrimiento de nuevos hechos. Lo que no podrá hacerse es volver a comprobar lo que ya fue comprobado en las actuaciones iniciales en fase de gestión(...) Esta precisión no se contiene expresamente en la Ley. Nosotros lo derivamos de los principios generales del procedimiento: La Administración queda vinculada por su declaración de voluntad en tanto no hayan aparecido hechos distintos de los que tuvo en consideración al formarla”. Ya manifestamos con anterioridad la confusión que produce la utilización del término provisional y que, por tanto, nos parecía más adecuado el término “parcialmente definitivas” pero es que parece que en la LGT el legislador está distinguiendo entre las liquidaciones “provisionales” fruto de unos procedimiento y otros ya que el artículo 140, como veremos, sólo le atribuye efectos preclusivos a las resultantes de las comprobaciones limitadas. El

⁸⁶⁰ La doctrina ha afirmado con muchísima razón que: “esta calificación será la procedente incluso en lo casos en que en el curso del procedimiento iniciado con la declaración del obligado tributario, la Administración haya procedido a una comprobación total y acabada de los hechos incluidos en la declaración, extendiéndose, en su caso, a la comprobación de valores”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 257. En el mismo sentido: “..hay que señalar que estas liquidaciones son siempre provisionales (...): No debería ser así siempre. Parece claro que si la comprobación llevada a cabo s parcial, puede admitirse que la liquidación que de ella se derive sea provisional, pero tal no debería suceder si la comprobación ha abarcado todos los extremos correspondientes del tributo. Más aún, será deseable que ello se produjera en la mayor parte de los casos posibles, con el fin de dotar de agilidad la actividad de la propia Administración Tributaria”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 220.

legislador se basa, en estos casos, en que la Administración ha realizado unas actuaciones de comprobación y por tanto por el principio de seguridad jurídica y de que la Administración no puede ir contra sus propios actos no puede variarse el sentido de la comprobación. Entonces ¿tiene alguna base jurídica el poder volver a comprobar aquello que ya se hizo en el procedimiento iniciado mediante declaración⁸⁶¹? Desde luego si se tratase de órganos de gestión sería hasta contrario al principio de eficacia, pero es que tampoco si se trata de órganos de inspección ya que como se ha afirmado: “La Administración Tributaria actúa con una personalidad única en sus relaciones con los obligados tributarios. Es obligación de la misma autoorganizarse de tal manera que, pese a la multiplicidad de órganos que la conforman, la respuesta que ofrezca a los procedimientos sea la de toda la Administración.(...) A su vez la seguridad jurídica de los obligados tributarios demanda que los hechos que se hayan comprobado en un procedimiento de control, causen estado y queden comprobados “para siempre y para todos”, sin perjuicio de las situaciones excepcionales que pueda contemplar la Ley.

Con base a los dos principios mencionados, queda claro que las actuaciones de control que lleva a cabo la AEAT, lo son de la AEAT y no de los órganos de Gestión o Inspección⁸⁶²”. Por ello, creemos que la preclusividad de unas liquidaciones no debe atender tanto al procedimiento que se haya llevado a cabo como a las actuaciones realizadas⁸⁶³, y siendo la atribución funcional tan

⁸⁶¹ Nuestro parecer es igual para el caso de los procedimientos de verificación de datos pero al encontramos en un capítulo no dedicado a éste preferimos volver sobre esta idea cuando se trate el mismo.

⁸⁶² LAMOCA PÉREZ, C. Ponencia “Nuevo régimen de las actas de Inspección. Especial referencia a las actas con acuerdo”, dentro del Seminario “la Nueva Ley General Tributaria” UIMP. Santander. Julio 2003.

⁸⁶³ Ello también ocurre en relación con los efectos del procedimiento de verificación de datos. Nos resulta censurable que el mismo no se recojan los efectos preclusivos que si se prevén para otros procedimientos, ni siquiera el proyecto de reglamento los va a contemplar. El legislador encuentra justificación en el hecho de que no se realizan actuaciones de comprobación, pero ciertamente, de la

amplia en la LGT y tan coincidente para unos y otros órganos en muchos aspectos, debería haberse establecido dicho efecto para todo aquello que realicen los órganos de gestión a excepción de ciertas actuaciones de meros seguimientos de carácter formal.

Sobre este aspecto parece hacerse eco el legislador y en el artículo 132. 3 después de afirmar el carácter de provisional de cada liquidación dictada en este procedimiento precisa lo que venimos afirmando: *La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución, pero los datos, elementos o valoraciones obtenidos como consecuencia de una actuación de comprobación de valores tendrán carácter definitivo una vez sea firme la liquidación practicada.* Por tanto, se atribuyen efectos preclusivos a las comprobaciones realizada en el seno de este procedimiento. Hemos de valorar muy positivamente esta inclusión que no está en vigor en la actualidad pero que se prevé para un futuro, pero, creemos que su lugar hubiera sido la LGT ya que debiera ser protegida por el principio de reserva de ley.

La otra forma de terminación establecida en el artículo 130.b) es *“por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción”*. Los efectos de la misma son los estudiados en el artículo 104; se tiene por no interrumpido el plazo de prescripción, cualquier pago que se

lectura de este artículo 129.2 y de la regulación del procedimiento de verificación de datos se deduce que la línea divisoria entre la verificación y la efectiva comprobación es frágil y movediza. No creemos que la Administración pueda “verificar” cuantas veces considere el mismo objeto. Sobre ello volveremos en el próximo capítulo.

realice tendrá la consideración de espontáneo, y las actuaciones que se hayan realizado tendrán validez, así como los documentos o pruebas obtenidos, para otros procedimientos que se inicien⁸⁶⁴.

En cierto modo, llama la atención que en este procedimiento no se prevea como forma de terminación el inicio de otro procedimiento, previsión que existe para la mayoría de los procedimientos de gestión, y ello, como ha manifestado la doctrina “por la sencilla razón de que carecería de sentido abrir paso a procedimientos administrativos para la comprobación de los elementos del hecho imponible declarado, cuando estas actuaciones han podido y debido ser desarrolladas en la fase instructora de este procedimiento”⁸⁶⁵. Pero es que es más adecuada esta previsión que la que se hace en el resto de los procedimientos. Como ya hemos manifestado, por la unidad del procedimiento administrativo y la obligación de resolución no nos parece el inicio de un nuevo procedimiento la forma más adecuada de terminación. Ello, como ocurre, en este procedimiento que analizamos, sin perjuicio de que una vez terminado el mismo y dentro del plazo de prescripción puedan realizarse actuaciones de comprobación o investigación que conlleven la realización de otro procedimiento.

Por último, el proyecto de reglamento prevé un procedimiento especial de declaración en el en el ámbito aduanero⁸⁶⁶ y así establece el siguiente desarrollo para los casos en que se hayan considerado datos o elementos distintos los declarados; En primer lugar la Administración formula la propuesta de

⁸⁶⁴ En relación con la posibilidad de volver a iniciar este procedimiento caducado nos remitimos a lo expuesto al tratar la iniciación.

⁸⁶⁵ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 354.

⁸⁶⁶ Precisa el artículo 133.1 del proyecto de reglamento: “En el supuesto de que el procedimiento de liquidación se haya iniciado mediante una declaración en aduana para el despacho de las mercancías situadas en recintos aduaneros y lugares habilitados al efecto, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación que corresponda conforme a los datos declarados y a los que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho”.

liquidación⁸⁶⁷ y la notifica al interesado. En el mismo acto de notificación, el interesado puede formular las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos o justificantes que considere oportuno dentro de los diez días siguientes al de la notificación. También puede manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes en cuyo caso la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía si bien una vez ingresado o afianzado el importe señalado en la liquidación. Para el caso en que se hayan practicado alegaciones la Administración dispone de un plazo de diez días para liquidar y en este caso, se autorizará el levante de las mercancías cuando se ingrese o se afiance el importe de dicha liquidación. Todo esto sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que en su momento puedan proceder. Por otro lado, para los casos en que la liquidación no tome en consideración datos o elementos distintos a los declarados el procedimiento es mucho más sencillo ya que basta con el levante de las mercancías para que se entienda notificada y producida la liquidación. Y para los casos en que el despacho de mercancías no conlleve la práctica de la liquidación los actos administrativos que en su caso procedan serán dictados por la Administración en los mismos casos, condiciones, plazos y circunstancias que la regulación prevista para las liquidaciones. Por último, se remite a la regulación específica para lo no previsto por este artículo.

Hemos querido exponer en estas páginas el contenido del procedimiento iniciado mediante declaración. En ellas ha quedado claro que a pesar de su carácter residual, desbancada por las autoliquidaciones, el legislador ha querido regularlo con detalle e incluso con mayor acierto que en la regulación de 1963 donde su utilización era la más común. Hemos de manifestar que el tratamiento llevado a cabo, en líneas generales, tanto por la LGT como el que se prevé en el

⁸⁶⁷ Señala el artículo que en la misma se contendrán, como se desprende de la regulación general: “los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación”. Artículo 133.2.a)

proyecto de reglamento nos parece acertado y podría servir de ejemplo para otras regulaciones de procedimiento que se hacen en la misma Ley General. De hecho, en ocasiones, da la sensación de que la forma de establecer este procedimiento pertenece a otra ley por no compartir la mayoría de los defectos de los que adolecen otras partes de la misma.

En general se trata de un procedimiento iniciado de oficio, reglado y que permite dentro de su desarrollo realizar diversos tipos de actuaciones, por un lado en él se puede llevar a cabo procedimientos de comprobación de valores y por otro, a diferencia de lo que ocurría en la anterior LGT, se permite a la Administración utilizar otros datos en su poder e incluso requerir al administrado o a terceros para confirmar documentación en su poder. Es decir, en determinadas circunstancias un procedimiento de declaración puede llevar implícito una verificación de datos, una comprobación de valor e incluso una comprobación limitada, de ahí el establecimiento del trámite de alegaciones para los casos en que la Administración se separe de lo declarado por el obligado y también de ahí el reclamo de sus efectos preclusivos que aunque, desgraciadamente no los recoge la ley, si está prevista su inclusión por el reglamento. Ciertamente, este procedimiento no se aleja de la regulación general de los procedimientos; su duración es de seis meses; el cómputo del plazo se establece conforme la LRJAP-PAC que no del artículo 104.1 LGT y su terminación se regula, incluso de una forma más acertada que en muchos de los procedimientos; por liquidación provisional o por caducidad. Sólo el proyecto de reglamento recoge unas normas especiales para el ámbito aduanero, que, como sabemos, se rige de manera distinta por sus particulares características.

En definitiva, el procedimiento iniciado mediante declaración está acertadamente regulado en la LGT, de hecho se mejora la sistemática y el contenido en relación con la regulación de 1963. Aunque su utilización sea

mínima era necesario que la Ley lo recogiese y regularse con rigor puesto que se trata de un procedimiento básico en nuestro ordenamiento, no sólo por su tradición clásica, sino también por su suma importancia en los ámbitos en que se aplica.

6.- El procedimiento de verificación de datos.

6.1.- Antecedentes, concepto y características.

El procedimiento de verificación de datos es el resultado de una evolución en las técnicas de control tributario en nuestro ordenamiento jurídico. Ya hemos analizado con detenimiento, lo que supuso la aparición de la tecnología informática y con ella la autoliquidación. Este sistema, por el cual el obligado tributario declara y liquida su deuda tributaria, junto con las obligaciones de información impuestas al contribuyente y el tratamiento de la información, que gracias a las tecnologías informáticas, comenzó a aplicar la Administración Tributaria, posibilitaron realizar controles a gran número de obligados. Ello a través de liquidaciones que se obtendrían del simple “cruce” de datos entre lo declarado y la información que poseía la Administración. Esta actividad que se denominó de “cotejo de datos” dio lugar a las conocidas liquidaciones paralelas llamadas así porque mediante una hoja mecanizada dividida en dos se incluía la liquidación realizada por el contribuyente y la que estimaba oportuna la Administración, y se notificaba al obligado para regularizar su situación tributaria. Dichas liquidaciones fueron fruto de numerosos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales, que ya han sido recogidos en el presente trabajo⁸⁶⁸, a través de los cuáles poco a poco se fue perfilando su régimen

⁸⁶⁸ Este fenómeno junto con el tratamiento de las mismas es analizado con detenimiento en los tres primeros capítulos de la Primera Parte del presente trabajo. Nos remitimos al mismo para su estudio exhaustivo.

jurídico y encajando el mismo dentro de la LGT, aunque de una manera demasiado forzada.

Con la aparición de la actual LGT se ha buscado dar respaldo normativo a estas nuevas tecnologías⁸⁶⁹ y el procedimiento de verificación de datos, sin duda, es una de las manifestaciones más claras de ello. La actual LGT ampara decididamente las técnicas de control masivo de las declaraciones y por ello como se ha afirmado “en vía de gestión no se puede llevar a cabo procedimientos de comprobación a la carta, acomodado a las peculiaridades de cada situación”. Muestra de ello es precisamente este procedimiento de verificación de datos que atiende a cruces informáticos, liquidaciones tributarias masivas y notificaciones automáticas⁸⁷⁰. Ahora bien, ello no quiere decir que nos parezca inadecuado, ya que hemos de reconocer que esta técnica permite a la Administración un eficaz control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero, eso sí, es necesario que dichas técnicas tengan establecidos unos parámetros de respeto al ordenamiento jurídico en el que se insertan⁸⁷¹, como así intenta establecer la

⁸⁶⁹ Así lo demuestra, entre otros, el artículo 96, que su apartado primero claramente manifiesta 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”.

⁸⁷⁰ “...la presentación masiva de declaraciones (...), exige a la Administración tributaria una primera fase en la que se limite a verificar las declaraciones presentadas, con la finalidad de detectar errores o discrepancias. Se trata, en cierto modo, de una labor mecánica, sobre todo con las declaraciones presentadas a niveles más bajos de renta. Por ello, no solo recuerda sino que, en cierto modo, podría pensarse que este procedimiento absorbe las anteriores «liquidaciones paralelas». FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 455.

⁸⁷¹ Como reconoce la Comisión para la reforma de la LGT en su informe: “La verificación no se encuentra expresamente recogida en la normativa actual, pero resulta de gran importancia en cuanto con ella se daría cobertura legal expresa a determinadas actuaciones que se han realizado de forma masiva y que han provocado polémicas, es decir las conocidas "paralelas" y otros casos similares de comprobaciones "informatizadas”.

Esta modalidad de comprobación resulta imprescindible en la actualidad, dado el enorme número de autoliquidaciones que presentan anualmente los obligados tributarios y que no podrían comprobarse sin utilizar medios informáticos. Sin embargo, no parece que la misma suponga una merma de los derechos y garantías de los obligados tributarios si se tiene en cuenta lo siguiente:

actual LGT. Hemos de reconocer que, con los problemas y defectos que se expondrían a continuación, la regulación actual, desde luego, es mejor que la inexistencia o que el mínimo y sectorial establecimiento del procedimiento que existía con anterioridad. No sólo es que sea mejor, es que la regulación recién aprobada es el fruto de numerosa jurisprudencia anulatoria de las liquidaciones dictadas a través de estos medios, si bien, como ya se explicó, no es precisamente por el uso de las tecnologías, sino por la falta de respeto al ordenamiento jurídico vigente⁸⁷².

Creemos que, a pesar de la críticas de la doctrina que consideran que la LGT regula un procedimiento establecido para un impuesto en concreto y por tanto no era necesaria su inclusión⁸⁷³ y aquellas que lo califican de “artificioso e

– Los supuestos de aplicación deben estar tasados legalmente, probablemente por remisión a las Leyes reguladoras de cada tributo.

– Este tipo de comprobación debe limitarse a los casos en que los datos proporcionados por el obligado tributario no se correspondan con los que tenga en su poder la Administración, sin que ésta pueda utilizar sus facultades para realizar una labor de instrucción en sentido estricto. Sería, básicamente, una actuación de “cotejo”... Informe 2001. Pág. 142. En idénticos términos, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La Nueva Ley General...*, op.cit. Págs. 9-10.

⁸⁷² El uso de las nuevas tecnologías se manifestó en la aparición de las llamadas liquidaciones paralelas que se convirtieron en una forma muy habitual de liquidar por parte de la Administración amparándose esta en el antiguo artículo 123 de la LGT. Nos remitimos a toda la doctrina y jurisprudencia recogida en la primera parte del presente trabajo en la que ponemos de manifiesto su aparición, su definición, sus consecuencias y su modulación por la jurisprudencia y doctrina administrativa. Consecuencias directas de lo que es hoy el procedimiento de verificación de datos. Como expresa CAZORLA PRIETO: “a través del procedimiento de verificación de datos se canalizan las más importantes actuaciones de la Administración tributaria realizadas de forma masiva, como las llamadas liquidaciones paralelas y las comprobaciones informatizadas. Los preceptos de la Ley General tributaria...(arts. 131 a 133) dan cobertura legal a un proceder administrativo que hasta la promulgación de dicha Ley en su versión hoy vigente no la tenía”. CAZORLA PRIETO, L. M. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 466.

⁸⁷³ “Estamos de nuevo ante un procedimiento cuya aplicación parece pensado para un impuesto determinado y que carece, por tanto, de la generalidad propia de una Ley codificadora, como ya tantas veces he dicho. Se trata de verificar datos muy simples derivados siempre de declaraciones o autoliquidaciones y cuya actuación quedará centrada con toda probabilidad al IRPF. No se puede confundir este procedimiento de verificación de datos con la comprobación de datos que es una actividad más compleja de la Administración, entre otras razones porque en el punto 2 del artículo 132 se dice expresamente que *La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma*”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 454.

impropio”⁸⁷⁴, debido al número de liquidaciones de este tipo que se giran en la actualidad y a la importancia que han venido adquiriendo a lo largo de los últimos años, sobre todo por los efectos recaudatorios y de control que provocan⁸⁷⁵, su inclusión es, a nuestro juicio correcta y adecuada. Con independencia de las posibilidades que proporciona su regulación de determinados “ataques” a la seguridad jurídica y a los principios generales del derecho, que analizaremos a lo largo de este capítulo.

Podemos definir la verificación de datos, siguiendo a la doctrina, como aquel procedimiento mediante el cual “se trata de efectuar un primer control administrativo de carácter sumario y limitado de las declaraciones o autoliquidaciones que corresponde desarrollar a los órganos de gestión, y a través del cual se detectan posibles errores o incorrecciones de dichas actuaciones o bien discrepancias entre los datos consignados en las mismas y los que obran en poder de la Administración”⁸⁷⁶. Si bien, como veremos, en ciertas ocasiones, se están permitiendo, por parte de la regulación, unas funciones más amplias de las que se hubieran pretendido.

Como características de este procedimiento destacamos, su iniciación de oficio, su utilización por los órganos de gestión, la necesidad de que exista

⁸⁷⁴ “Es éste un procedimiento artificioso e impropio que debería ser un trámite de subsanación y que sólo pretende justificar el carácter de acto administrativo de liquidación de las llamadas «paralelas»”. BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op.cit. Pág. 10.

⁸⁷⁵ En efecto, desde la aparición de las mismas se reduce de una forma impresionante la bolsa de pequeño fraude, ya que se trata de un procedimiento de bajo coste temporal y poco esfuerzo para la Administración. Piénsese que en ocasiones, exige poco más que “pulsar una tecla” y, sin embargo, revierte en un control al pequeño y mediano contribuyente muy exhaustivo y eficaz, en especial en impuestos como el IRPF. Y, además, colateralmente, provoca el cumplimiento voluntario de las obligaciones con el Fisco.

⁸⁷⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso...*, op.cit. Pág. 165. En idénticos términos FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 211.

declaración o autoliquidación para su existencia⁸⁷⁷, su desarrollo sólo en el caso de los supuestos tasados en la propia LGT, su carácter reglado y, a nuestro juicio, sus contornos difusos.

En efecto, el procedimiento de verificación de datos, a pesar de estar creado por y para los motivos expuestos y de identificarse en principio con una función de cotejo lo cierto es que, a nuestro juicio, no resulta sencillo precisar el alcance de las actuaciones de comprobación; A pesar de que se atribuya la comprobación formal para este procedimiento y la más profunda sin llegar a ser investigación, para el de comprobación limitada, lo cierto es que, como ha manifestado la doctrina “esta identificación entre verificación de datos y comprobación formal, de un lado, y comprobación limitada y comprobación abreviada, de otro, es algo que no puede admitirse sin más. Así puede deducirse de una lectura atenta de los preceptos reguladores de una y otra modalidad de actuación administrativa”⁸⁷⁸. Ciertamente, para el procedimiento de verificación de datos no se admite la posibilidad de indagar en la existencia u ocultación de nuevos hechos, por tanto la delimitación debiera ser clara. Pero, en tanto que para iniciar dicho procedimiento los órganos de gestión se basan en datos en su poder y obtenidos, por tanto, con utilización de las funciones que le son atribuidas por la LGT, entre ellas las comprobadoras y que, de hecho, no existe un precepto en la LGT que delimite ambas comprobaciones, la delimitación es aún más difícil. No en vano se ha llegado a mantener que incluso los procedimientos de comprobación o inspección podrían entenderse incidentales de uno de verificación de datos⁸⁷⁹. El caso más llamativo es la previsión del artículo 132.2,

⁸⁷⁷ Como veremos al estudiar la regulación el propio objeto del procedimiento impide que se pueda iniciar en los supuestos de omisión o incumplimiento del deber de declarar o autoliquidar.

⁸⁷⁸ SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M. “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 78.

⁸⁷⁹ “El procedimiento debe terminar con una liquidación, y para llegar a esta liquidación pudiera resultar necesario realizar las actuaciones de verificación, comprobación o inspección; por lo que, desde esta perspectiva, todos esos procedimientos podrían entenderse incidentales del procedimiento principal que debiera culminar con esa liquidación”. MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 611.

que analizaremos con detalle a continuación, en la que se permite al obligado tributario alegar la inexactitud de los datos de utilizados por la Administración y suministrados por terceros. En caso, de que el obligado tributario haga uso de dicha alegación, la Administración estará obligada a requerir al tercero para que confirme la misma, y el procedimiento a través del cual se canaliza esta opción, según el artículo 136. d) de la LGT, es el de comprobación limitada. Por tanto, deberá iniciarse dicho procedimiento y además el órgano que había iniciado dicha verificación debiera acudir al órgano funcional y territorialmente competente para requerir al tercero. No es una cuestión sencilla, ya que deben respetarse las garantías previstas en cada procedimiento al igual que sus efectos, ello unido a cierta complicación que puede suponer el desarrollar ambos procedimientos a la vez, exigen de la Administración una conducta ordenada, sistemática y clara.

Pero mayor es el problema aún, si dentro de lo que “aparentemente” es un procedimiento de verificación de datos se realizan actuaciones de comprobación en sentido propio. Y es que tal y como se regulan los contornos de este procedimiento de verificación dicha comprobación es absolutamente posible⁸⁸⁰,

⁸⁸⁰ Como argumenta, correctamente SÁNCHEZ BLÁQUEZ: “También dentro de la verificación de datos, en mi opinión, tiene cabida una auténtica comprobación en sentido propio. Lo que se deduce igualmente, además de algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, de otra de las formas posibles de inicio: el requerimiento para la aclaración o para la justificación de la discrepancia observada o de los datos relativos a su declaración o autoliquidación (art. 132. 1). Puesto que podrá iniciarse igualmente un procedimiento de verificación de datos “Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria”. [art. 131 b)].(...) La existencia en estos casos de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio queda confirmada en la nueva LGT, en mi opinión, al exigirse expresamente el contraste con el tercero informante cuando el interesado manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración (arts. 132.2 y 108. 4). También puede llevarse a cabo la verificación de datos, según dispone el art. 131 d), “Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”. Y tanto la aclaración como la justificación de datos de la declaración o autoliquidación parece que está haciendo referencia a auténticas actividades de comprobación en sentido propio, orientadas a la eventual práctica de una liquidación, al menos en la gran parte de los casos”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M. “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 78-79.

con todas las consecuencias negativas que ello conlleva para el obligado tributario, puesto que ni las garantías ni los efectos regulados para la verificación de datos son los mismos que para las comprobaciones limitadas.

De igual forma, debiera diferenciarse este procedimiento con el iniciado mediante declaración, puesto que como ha manifestado la doctrina, “es precisamente en el que se ha venido denominando tradicionalmente como “procedimiento de liquidación tributaria” donde la comprobación se sitúa. De ahí que, (...) deba diferenciarse esta *comprobación en la liquidación tributaria* de aquella otra «comprobación» dirigida a verificar el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias formales⁸⁸¹” pero es que, de nuevo resulta que estamos estableciendo distintos procedimientos para unos mismos órganos y una competencia similar⁸⁸², ya hemos expresado en el capítulo anterior que el procedimiento de liquidación inserto dentro del iniciado por declaración conlleva actuaciones de comprobación unas veces de verificación y otras de comprobación propiamente dicha. Y lo que es más ¿Dónde se encuentra la línea divisoria entre éstas últimas? Como veremos, no es una cuestión que de la lectura de los artículos puede distinguirse con total nitidez. Pero pasemos al análisis de la regulación antes de extraer conclusiones.

⁸⁸¹ SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M. *La necesaria clarificación conceptua...*, op.cit. Pág. 137.

⁸⁸² “La tarea de los órganos de gestión tributaria consiste en verificar la corrección de datos y de las consecuencias que de ello se deriva. Esta tarea se ha fragmentado, en la nueva LGT, en tres procedimientos diferentes sin que exista justificación lógica para ello porque en realidad, como pone de relieve la propia normativa, unos se suceden a los otros. La opción seguida por la nueva Ley complica innecesariamente la gestión tributaria, no solo porque multiplica los trámites a realizar por los órganos competentes, sino porque se pueden terminar dictando varios actos definitivos, todos ellos susceptibles de recurso independiente”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 210-211.

6.2.- *Supuestos de aplicación.*

Presentado, en líneas generales, este procedimiento, hemos de señalar que los supuestos en que procede la verificación de datos se encuentran tasados; Lo que conlleva que en el supuesto de futuras reformas o de que exista la necesidad de establecer este procedimiento para nuevas situaciones tendrá que reformarse la propia LGT. Destaca esta regulación frente a las realizadas respecto a los otros procedimientos de gestión ya que tanto para la comprobación limitada como para el procedimiento inspector no es necesario que concurra ningún motivo especial para que se inicie el procedimiento. Y es que la particularidad de los mismos ha sido señalada por la doctrina, a saber: “Nótese que la actividad a desarrollar por la Administración en todos estos supuestos se caracteriza por la ausencia de instrucción, realizando exclusivamente actuaciones de verificación y cotejo de datos, y por ello resulta coherente la limitación objetiva a este procedimiento impuesta en el apartado d), de tal modo que el procedimiento de verificación no podrá instrumentarse por la Administración para la aclaración o justificación de dato alguno vinculado con el desarrollo de actividades económicas ejercidas por el obligado tributario”⁸⁸³, si bien, como ya hemos anunciado, los límites no se presenta tan claros.

El artículo 131 de la LGT establece como supuestos para la iniciación de la verificación de datos los siguientes:

- *“Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos”*. Lo cierto es que este supuesto podría encuadrarse en lo que sería una subsanación defectos advertidos

⁸⁸³ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 606.

y, por tanto, este supuesto puede parecer un poco desproporcionado⁸⁸⁴. Bastaría con la aplicación del artículo 71 de la LRJAP-PAC para poder solucionar estos casos. De cualquier modo la legislación permite la iniciación del procedimiento, y, tanto para este supuesto como para el resto, entendemos que por declaración tributaria hemos de acoger el concepto amplio que regula la LGT en su artículo 119 como además se puede desprender de lo enunciado en la propia exposición de motivos de la ley⁸⁸⁵. Por tanto no sólo se podrá realizar este procedimiento para declaraciones iniciadoras del procedimiento de liquidación sino también para otro tipo de documentos como son las declaraciones censales o las informativas⁸⁸⁶.

- “*Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria*”. Quizá sea este el caso más propio de la verificación de datos y que, conlleva una cierta labor de verificación previa que es la que pone de manifiesto la discrepancia por la que se inicia el procedimiento objeto de nuestro estudio.

⁸⁸⁴ En este sentido, Vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit.

⁸⁸⁵ “...el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas;”. Exposición de Motivos LGT.

⁸⁸⁶ En el mismo sentido, vid. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit.

- “Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”. Este supuesto es menos claro que los anteriores por ello en este sentido ha afirmado la doctrina, “La verdad es que no se entiende muy bien este requisito de que la aplicación sea indebida de una forma patente. ¿A qué se refiere aplicación indebida? ¿A una interpretación de la norma distinta al criterio administrativo: a una aplicación a los hechos de una norma que no corresponde? ¿Quiere esto decir que si la aplicación indebida no es patente, la Administración está obligada a mantener la aplicación realizada por el obligado tributario? Además según la letra c) del artículo 131, esta aplicación indebida de la normativa tiene que resultar patente de la propia declaración o de los justificantes aportados por la misma ¿Y si resulta que se ve que se ha aplicado incorrectamente cuando se reciben las aclaraciones o los justificantes solicitados por el obligado tributario? Habrá que esperar al desarrollo reglamentario de esta norma, para ver si se aclaran todas las dudas”⁸⁸⁷. Nos tememos que esta problemática no va a ser resuelta, como espera la doctrina, por el reglamento ya que el legislador no precisa nada en el proyecto sobre el particular, y hace una simple remisión genérica a este artículo 131 LGT⁸⁸⁸. Parece que al establecer este supuesto se está pensando en un único impuesto como es el IRPF y en los supuestos de deducciones de la cuota del

⁸⁸⁷ . LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 150.

⁸⁸⁸ Artículo 155.1 Proyecto de reglamento: “La Administración podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos en los supuestos previstos en el artículo 131 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

impuesto en los que en la práctica se aplica la norma indebidamente, pero para no regular en una Ley general un supuesto tan específico ha realizado una redacción mucho más genérica. Ahora bien, creemos que al estar pensando en ese supuesto habitual ha introducido una ambigüedad e imprecisión de la que el propio legislador no ha sido consciente. Nos parece que este tipo de regulaciones no deben permitirse y menos en una de carácter general. Porque aunque presumamos la buena fe del legislador, como venimos haciendo, se puede estar dejando un supuesto abierto a iniciar numerosos procedimientos de verificación de datos para supuestos inicialmente no previstos o que exigirían un procedimiento de otras características. Este tipo de ambigüedades ponen en manos de la Administración y de sus funcionarios la correcta o no utilización del mismo.

- *“Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”*. Este supuesto, es sin duda, el que introduce una mayor confusión en los límites de este procedimiento, ya que a pesar de la limitación a las actividades económicas, la aclaración o justificación de un dato puede conllevar cierta actividad instructora o comprobadora. Aunque, como se ha mantenido, este artículo sólo se refiere al obligado tributario⁸⁸⁹, creemos que el problema no está tanto en el

⁸⁸⁹ Para otros sectores doctrinales el supuesto contemplado por la letra d) “es, quizá, el más problemático ya que, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, supone la práctica de una cierta actividad instructora cerca, eso sí, y sólo del obligado tributario. Aunque el apartado en cuestión se expresa en términos demasiado ambiguos y genéricos, sin menoscabar, en momento alguno, como destinatario de ese requerimiento al obligado tributario, la propia esencia del mismo y la dicción literal del artículo siguiente, el 132.1 (...) no dejan, en nuestra opinión, lugar a dudas acerca

destinatario como en las facultades que se pueden estar otorgando a los órganos de gestión dentro de este procedimiento. Ello, en combinación, con las normas de desarrollo y tramitación, hace que , en la línea de lo ya mantenido a comienzos de este capítulo, opinemos que de la verificación de datos a la comprobación limitada hay un paso demasiado estrecho.

Estos son los cuatro motivos que prevé la Ley, y a los que el proyecto de reglamento se remite sin mayor especificación o desarrollo. Ciertamente, debido a las características especiales del procedimiento, y a sus diferencias con los otros ejercidos por los órganos de gestión, sobre todo desde el punto de vista de los efectos, era necesario que la posibilidad de utilización del mismo fuera tasada. Sin embargo, el legislador ha introducido ciertas líneas de ambigüedad que pudieran permitir en un futuro acogerse a un procedimiento de verificación de datos para acabar terminando con uno de inspección pasando por una comprobación limitada, con toda la amplitud en el tiempo que ello conlleva. Veamos el régimen jurídico para poder comprender estas afirmaciones mejor.

6.3.- Régimen jurídico. Los peculiares efectos derivados de las distintas formas de terminación.

El régimen jurídico del procedimiento de verificación de datos es regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT y el 155 y 156 del proyecto de reglamento.

del obligado tributario como único destinatario del requerimiento al que se refiere el artículo 131.d) de la Ley”. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 862-863.

Siguiendo la técnica que venimos utilizando hasta el momento trataremos en este epígrafe; la iniciación, el desarrollo y tramitación y, por último, la terminación. En relación con esta última estudiaremos sus efectos y comparación con otros procedimientos de gestión.

Como hemos afirmado al enunciar las características del procedimiento la iniciación del mismo se produce de oficio, y sólo por los supuestos tasados contemplados en el epígrafe anterior. Dicha iniciación podrá producirse de dos formas distintas; o bien un requerimiento al obligado para que *“aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación”* o bien mediante una notificación en la que se contiene *“la propuesta de liquidación”* que considere la Administración en base a los datos en su poder⁸⁹⁰. Ésta no será la que ponga fin al procedimiento sino la que propone la Administración que podrá coincidir o no con la liquidación provisional final resultado del mismo.

El desarrollo y tramitación del procedimiento se regirá por las normas comunes estudiadas en el presente trabajo, la ley tan sólo regula ciertas especialidades como así lo pretende hacer igualmente el proyecto de reglamento.

Tanto en la primera forma de inicio como en la segunda la Administración presenta una propuesta de liquidación provisional que deberá ser motivada con referencia a los hechos y fundamentos de la misma, como así preceptúa el artículo 132.4., o en su caso, una propuesta de resolución, como recoge el artículo 155.3 del proyecto de reglamento. Una u otra propuesta deberá ser notificada al obligado para que así realice las alegaciones que estime pertinentes⁸⁹¹. El plazo para notificar la propuesta de liquidación o de resolución

⁸⁹⁰ Artículo 132.1 LGT.

⁸⁹¹ Artículo 132. 3. LGT y 155. 3 del proyecto de reglamento.

en su caso lo establece en este mismo artículo el proyecto de reglamento, de “10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta”, siguiendo así el criterio del cómputo establecía en el ámbito del derecho administrativo.

Además, a partir de la entrada en vigor de este desarrollo reglamentario, siempre y cuando se mantenga su redacción, en un momento anterior a este trámite de alegaciones se permite a la Administración acordar la ampliación o reducción del objeto de las actuaciones⁸⁹². No sabemos bien cuáles son las intenciones del legislador con este establecimiento, pero entendemos que en ningún caso podrían ampliarse como forma de evitar los límites tasados en el artículo 131 de la LGT. Si la Administración quisiera ampliar el objeto del procedimiento para ello debiera iniciar una comprobación limitada, en su caso. Por otra parte, si en el procedimiento de verificación de datos, no se permite actividades indagatorias más allá de la preparatoria que llevaron a iniciar el mismo, y no se pueden ejercer competencias comprobadoras, no sabemos bien, en que supuestos se podrá ampliar dicho objeto. Si ya hemos expresado nuestras dudas acerca de que en ciertos procedimientos no se pueda encubrir una comprobación limitada, con esta previsión del reglamento se aumentan las posibilidades soberanamente, aunque, como hemos dicho, entendemos que el límite del artículo 131, en todo caso, debe ser aplicable, con independencia de que en él también se contempla cierta ambigüedad, como hemos puesto de manifiesto. En cuanto a la reducción de las actuaciones, puede que se den en la práctica y en ningún caso se produciría menoscabo de la seguridad jurídica o de las garantías de los obligados, como si ocurre con la ampliación, pero tampoco le encontramos demasiado sentido. Es más, esta previsión del artículo 155. 2

⁸⁹²Artículo 155.2 del proyecto de reglamento “*Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar la ampliación o reducción del objeto de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario*”.

tendría más lógica para procedimientos de mayor amplitud. Para el que se supone un procedimiento sumarial, sin actividad indagatoria y de simple comprobación formal no le vemos demasiado sentido. Una vez más, tendremos que atender a la utilización de esta potestad que hagan los órganos de gestión, para poder valorar dicha regulación en su justa medida.

Por último, en relación con la tramitación, el artículo 132.2 recoge la posibilidad de que el obligado tributario se manifieste disconforme con los datos que obren en poder de la Administración y prevé la aplicación del artículo 108.4 para solventar la situación. Ocurre que este artículo en su apartado primero recoge la vinculación de los datos aportados por el contribuyente para él mismo, por tanto si el contribuyente manifiesta disconformidad con los datos que la Administración posee por suministro del propio obligado, la única posibilidad es que el mismo presente prueba en contrario⁸⁹³, pero es que como ha manifestado la doctrina esta presunción de certeza “es algo totalmente independiente de la posibilidad que brinda este apartado 2 del artículo 132, en conexión con el artículo 131, de iniciación de este procedimiento de verificación de datos cuando los datos declarados por el obligado no coincidan con los que obren en poder de la Administración, dado que la citada Administración, en absoluto está vinculada en su actuación por los datos reflejados por el obligado en documentos tributarios”⁸⁹⁴. En efecto, si la Administración inicia este procedimiento porque al procesar los datos se ha detectado una discrepancia, normalmente esta se producirá por datos que posea la Administración por otras fuentes, ya que si coinciden con lo declarado no existirá tal discrepancia. Sólo existe un supuesto en que este artículo tendría virtualidad y es para el caso en que los datos que

⁸⁹³ Artículo 108.4 LGT: “*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*”.

⁸⁹⁴ HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 865.

tenga la Administración se basan en datos suministrados por el obligado en otros periodos impositivos u otras declaraciones, o comunicaciones, sólo en esos casos podrá el obligado presentar prueba en contra en el sentido de este artículo 108.4.

Pero mayor problema representa si cabe el segundo apartado del artículo 108.4 de la LGT, debido a que viene referido a la información en poder de la Administración recibida por captación o suministro de terceros. Para estos supuestos, aunque dichos datos también gozan de la presunción de certeza, se permite al obligado tributario que alegue inexactitud o falsedad en cuyo caso habrán de ser contrastados por la Administración⁸⁹⁵. El problema que ha señalado la doctrina es que todos los supuestos en que se basa la verificación de datos no permiten este tipo de actuaciones basadas en la información suministrada por terceros⁸⁹⁶, pero a pesar de la creencias de la doctrina e incluso de las propias manifestaciones en este sentido de la Comisión para el estudio del anteproyecto⁸⁹⁷, creemos que el contenido de este artículo del 133.2 es el reflejo

⁸⁹⁵ Artículo 108. 4 *in fine* LGT: “ Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentada”.

⁸⁹⁶ Así se manifiesta; que las actuaciones descritas para este procedimiento “se caracterizan por una ausencia de labor instructora por parte de la Administración, no incluyendo en ningún caso, la obtención de información de terceras personas, que es el presupuesto de que parte el segundo párrafo del artículo 108.4”. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 866.

⁸⁹⁷ “Esta modalidad de comprobación resulta imprescindible en la actualidad, dado el enorme número de autoliquidaciones que presentan anualmente los obligados tributarios y que no podrían comprobarse sin utilizar medios informáticos. Sin embargo, la configuración propuesta no supone una merma de sus derechos y garantías, ya que se establecen dos tipos de cautelas, ya sugeridas por el Informe 2001. La primera, el hecho de que los supuestos de aplicación estén tasados legalmente. La segunda, este tipo de comprobación se limita a los casos en que los datos proporcionados por el obligado no se corresponden con los que tenga en su poder la Administración. Se trata, principalmente, de una comprobación sumaria y de antecedentes.

En particular, la verificación se prevé cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

- La declaración o autoliquidación padece defectos formales o errores aritméticos.
- Los datos declarados no coinciden con los contenidos en otras declaraciones ya presentadas por el obligado o con los datos obrantes en poder de la Administración tributaria.

de una realidad latente sobre este procedimiento, la posibilidad que deja abierta el último apartado del artículo del artículo 131 que, además, reconoce la propia comisión: “Tan sólo el último supuesto implica cierta labor de este tipo⁸⁹⁸, pero, como puede observarse, nunca puede referirse a actividades económicas. Por tanto, está principalmente pensada para la verificación rápida del cumplimiento de los requisitos necesarios para la deducción de determinados gastos en los demás rendimientos o para la aplicación de deducciones”. Creemos que, a pesar de lo anunciado acerca del procedimiento, la esencia del mismo se basa en el contraste de los datos que declara el obligado y los que posee la Administración, y salvo supuestos excepcionales, entendemos que para que se produzca esa circunstancias esos datos deberán provenir de fuentes distintas y no todos del obligado, ya que no existirían discrepancias. Por tanto, tiene que haber un tercero que es el que va formando esa base de datos de la Administración a la que la ley se refiere como “antecedentes” en poder de la Administración⁸⁹⁹; ¿de donde proceden dichos antecedentes? En su mayoría de información suministrada por terceros. Y es que como ha manifestado la doctrina: en estos procedimientos

– Existe una manifiesta aplicación indebida de la normativa por parte del obligado y así se desprende de la declaración presentada o de los justificantes acompañados.

– La Administración requiere al obligado la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación, siempre que no se refiera a actividades económicas.

Como puede comprobarse, todas las situaciones descritas se caracterizan por una ausencia de labor instructora por parte de la Administración, no incluyendo, en ningún caso, la obtención de información de terceras personas”. Informe 2003, op.cit. Pág. 50-51.

⁸⁹⁸ Se refiere a lo reflejado en la nota al pie anterior acerca de la obtención de información por terceros.

⁸⁹⁹ “La normativa parece dar la impresión, a todas luces errónea, de que tales procedimientos surgen de la nada, cuando es evidente que deben estar precedidos de una actividad interna de la Administración Tributaria. Un buen ejemplo (...) se encuentra en el artículo 131.(...) Resulta evidente que para verificar que se dan los presupuestos que allí se mencionan (...) resulta indispensable una previa actividad administrativa”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 211.

existe un cierta “verificación preparatoria”⁹⁰⁰, aunque la misma, como se ha afirmado sean de carácter interno y no tengan eficacia frente a terceros⁹⁰¹, aunque si pueden conllevar, a nuestro juicio, ciertas actuaciones indagatorias.

Decir que en el procedimiento de verificación de datos no es posible nada más que la comprobación formal será acorde con las intenciones del legislador pero no con la regulación que se está dándola citado procedimiento⁹⁰², como creemos se está poniendo de manifiesta al analizar el régimen jurídico previsto por la normativa tributaria.

Si hemos de valorar positivamente las garantías que ofrece el desarrollo del procedimiento en sí, ya que a pesar de las ambigüedades, en líneas generales respeta los principios básicos procedimentales; la notificación, el trámite de alegaciones e incluso, la traslación de la carga de la prueba , con respecto ala anterior ley, a la Administración, cuando el obligado discrepe con determinada información suministrada por un tercero a ésta⁹⁰³.

⁹⁰⁰ Término que utiliza TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 211.

⁹⁰¹ “Todas las actuaciones preparatorias, es decir, las fases de presentación y selección de las declaraciones a comprobar, son actuaciones puramente internas de la Administración, de carácter preparatorio, que no determinan el inicio de procedimiento alguno, puesto que en su desarrollo no se producen ni notificaciones ni actuaciones con conocimiento formal del contribuyente”. GASCÓN CATALÁN, J “Procedimiento de verificación de datos y comprobación limitada. Algunas reflexiones antes de que se produzca el desarrollo reglamentario”. Rev. Alcabala Núm. 32. 2005. Pág. 57.

⁹⁰² En este sentido afirma SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M.: “La existencia en estos casos de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio queda confirmada en la nueva LGT, en mi opinión, al exigirse expresamente el contraste con el tercero informante cuando el intensado manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 79.

⁹⁰³ En el mismo sentido; “En la regulación de este procedimiento, la nueva Ley General Tributaria ofrece más garantías y seguridad jurídica a los obligados tributarios que están siendo objeto del mismo al no trasladar a esto la carga de la prueba en el momento de detectarse la discrepancia, sino que basta con que el contribuyente alegue inexactitud o falsedad de dicho datos para que sea la Administración la que deba probar lo contrario mediante el requerimiento al tercero para que ratifique su declaración ”. AVVV, *Guía...*, op.cit. Pág. 276-277. Opina de la misma forma, COLOMER FERRÁNDIZ, C *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 151.

En cuanto a las formas de terminación posibles se regulan en el artículo 133. 1. En él se establece que el procedimiento de verificación de datos puede concluir por:

- “*Resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos*”. Parece que el legislador está recogiendo un absurdo al preceptuar que se resuelva diciendo que no procede resolver. No han sido pocas las críticas recibidas por este apartado, entre ellas, destacamos: “Curiosa forma de terminar un procedimiento tributario. No se olvide que conforme dispone el art. 101 LGT la liquidación tributaria es el acto resolutorio de un procedimiento, y lo que este apartado dispone es que se dicte una resolución en la que se resuelva que no procede dictarse resolución. Más apropiado sería dictar una resolución practicando liquidación en los mismos términos que la presentada por el obligado tributario en su autoliquidación, practicando liquidación con los datos declarados por el obligado tributario, o practicando liquidación en la que se corrijan los defectos advertidos”⁹⁰⁴. Se trata de una regulación formalmente correcta puesto

⁹⁰⁴ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 609. En esta línea también: “parece que según la letra a), si se propone una liquidación provisional y tras recibir las alegaciones del interesado, no se practicara la liquidación, procederá una resolución que así lo diga, pero si en la contestación al requerimiento de la Administración sí se aclaran los datos, o se aportan los justificantes solicitados, el procedimiento termina sin más, sin necesidad de resolución. Esta solución, si no queda constancia de la misma aunque sea en una diligencia, iría en contra del principio de seguridad jurídica, y se estaría incumpliendo la obligación de resolver que tiene la Administración, conforme al artículo 103. No se plantearía problema si estamos ante una solicitud de devolución, ya que la realización de la propia devolución, una vez iniciado el procedimiento de verificación, supondría el fin de éste de forma expresa, pero en los procedimientos de verificación de datos de otro tipo (...) en los casos en que el procedimiento termine por “subsanción, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto de requerimiento”, debería dictarse resolución expresa”. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 151-152.

que el artículo 100.1 permite “*cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario*”. Pero desde el punto de vista jurídico es incorrecta⁹⁰⁵ y contraria a la seguridad jurídica, y a la regulación genérica del los procedimientos de la LRJAP-PAC en tanto que en la misma se establece la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen en un procedimiento⁹⁰⁶. Es necesario que se resuelva por un acto expreso⁹⁰⁷ y no consideramos adecuada esta forma establecida en la Ley. Por su parte, el futuro reglamento pretende dar una solución a estas críticas realizadas por la doctrina y adopta una vía intermedia, que no es una resolución expresa pero tampoco la ausencia total de la misma; la de la diligencia. Según el artículo 156. 1 en estos casos “*se hará constar en diligencia esta circunstancia y no será necesario dictar resolución expresa*”.

Dentro de este mismo apartado a) además se prevé la finalización del procedimiento por resolución en que se corrijan lo defectos advertidos. Coincidimos con la doctrina en afirmar sobre la misma que “nos encontramos ante un simple trámite de subsanación de defectos que, tras la subsanación, en su caso, de los mismos por el obligado tributario, nunca debería dar lugar a una resolución correctora de los defectos advertidos”⁹⁰⁸.

⁹⁰⁵ En este sentido, afirma la doctrina: “la finalidad principal de la iniciación de este procedimiento es practicar una liquidación provisional por lo que, terminar el mismo con una resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional, no deja de ser un defecto de técnica jurídica grave ya que, en la práctica, se está resolviendo que no se puede resolver el procedimiento practicando una liquidación provisional”. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 868.

⁹⁰⁶ Artículo 89.1 LRJAP-PAC: La resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo.

⁹⁰⁷ En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pag. 263.

⁹⁰⁸ HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 868.

- “*Liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma*”. Esta debiera ser la forma más habitual de resolución de este procedimiento aunque, en algunos casos, fuera confirmatoria de la que pudiera haber presentado, en su momento, el obligado tributario. Respecto a estas liquidaciones provisionales, hemos de referirnos, una vez más, a la incorrección que nos parece el hecho de que las resultantes de este procedimiento sean libremente modificables y carezcan de efectos preclusivos como si ocurre para las dictadas tras una comprobación limitada por los órganos de gestión, o como ocurrirá con las resultantes en un procedimiento iniciado mediante declaración, según hemos visto prevé el desarrollo reglamentario. Sin perjuicio, de que al final de este epígrafe estudiemos los efectos y teniendo en cuenta lo afirmado durante todo el trabajo⁹⁰⁹, mantenemos nuestra defensa de cierta preclusividad respecto a los aspectos ya “tocados” por los órganos de gestión. Máxime una vez presentadas las numerosas ambigüedades que puede presentar su régimen jurídico.

- “*La subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario*”. Pocas diferencias encontramos entre esta forma y la establecida en primer lugar, como se ha manifestado: “Es esta manera de terminar el procedimiento de verificación, en nuestra opinión, superflua ya que todas estas circunstancias podemos entenderlas incluidas en la primera de las formas de terminación: la no

⁹⁰⁹ En particular, nos remitimos al estudio realizado sobre la liquidación provisional y análisis de los efectos de las mismas estudiados en el capítulo anterior.

procedencia de dictar liquidación en el caso de aclaración o justificación, o la corrección de defectos advertidos en caso de subsanación”⁹¹⁰. Igualmente señala ESEVERRI que se trata de una forma atípica ya que “lo que se resuelve aquí por el órgano administrativo es que ciertos trámites del procedimiento han quedado subsanados en los términos indicados por el contribuyente. En el ámbito del Derecho administrativo común, esta forma resolutoria no es otra cosa, que la subsanación de los defectos advertidos en el curso del procedimiento”⁹¹¹.

- “*Caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta Ley sin haberse notificado liquidación provisional*”. Siguiendo las normas comunes de los procedimientos también se prevé la caducidad que se regula por las normas generales ya analizadas, si bien, como se ha precisado acertadamente “el art. 133 d) LGT anuda la caducidad de este típico procedimiento de oficio al transcurso del plazo del art. 104 «*sin haberse notificado la liquidación provisional*», precisión esta última que plantea serias dudas sobre la posible aplicación del instituto perentorio en los supuestos en que el procedimiento deba concluir por alguna de las otras formas, distintas de la liquidación provisional, que contempla el art.133LGT”⁹¹². Sin duda se trata de una incorrección técnica, pero teniendo en cuenta que el objetivo principal de este procedimiento sería tal liquidación provisional y la aplicación de la normativa común a los

⁹¹⁰ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 611. En el mismo sentido Vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios...*, op.cit.

⁹¹¹ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 357.

⁹¹² DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención)...”, op.cit Págs. 20-21.

procedimientos, creemos que la caducidad debe ir referida a la falta de resolución, en general.

Por otro lado, el propio apartado d) de este artículo 133.1 entiende dicha caducidad “*sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción*”. Coincidimos con la doctrina en que “no podemos aceptar sin más que, caducado el procedimiento, la Administración pueda iniciarlo de nuevo. Podrá iniciarlo otra vez, pero deberá ser por motivo distinto del que motivó el primero, porque la Administración tributaria tuvo ya cauce para realizar esa primera verificación; y no puede la inactividad de la misma suponer consecuencias gravosas para el obligado tributario; todo ello además de la interrupción de la prescripción que cada uno de estos procedimientos pudiera suponer”⁹¹³.

- “*El inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos*”. Como viene siendo tradicional en la regulación de los distintos procedimientos, la LGT establece la posibilidad de la terminación de este procedimiento por inicio de otro que puede ser de comprobación abreviada o de inspección, y el proyecto de reglamento, en la misma línea que la Ley, se remite a su propia regulación la cuál ya fue tratada al estudiar la resolución de los procedimientos⁹¹⁴. Ya

⁹¹³ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 611.

⁹¹⁴ Establece el artículo 156. 2 del proyecto de reglamento: “*Cuando el procedimiento de verificación de datos finalice como consecuencia del inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, será de aplicación lo previsto en el artículo 103.6*”. Desde el punto de vista técnico no hubiera estado de más que al realizar la remisión precisara a que norma se refiere, o hubiera incluido de este mismo reglamento. Manifestad las deficiencias técnicas, como ya vimos, este artículo lo que establece, en ocasiones, repitiendo la ley; es que a efectos de cómputo de plazos es válido un solo intento de notificación, la validez de la documentación y actuaciones de los

hemos mencionado nuestra opinión en numerosas ocasiones; entendemos que se trata de una incorrección técnica y jurídica por la obligación de resolver que se le impone a la Administración y por la independencia de los procedimientos que han reconcluir sin perjuicio del inicio de otro procedimiento en un momento posterior⁹¹⁵. Además conlleva, como ya se ha explicado al tratar la regulación general de los procedimientos, un alargamiento de plazos, ya que, como ha expresado la doctrina, no “hay previsión específica para los supuestos en que se traslada el expediente de Gestión a Inspección; se supone que juegan por separado los dos plazos de resolución y que el tiempo muerto no cuenta⁹¹⁶” Y, lo que es más grave aún tampoco se prevé una reducción de plazos cuando es el mismo órgano el que realiza varios procedimientos, como puede ocurrir con los órganos de gestión⁹¹⁷.

Unido a ello se ha planteado además otro problema añadido, este “es el de la posible recurribilidad de la resolución de un procedimiento de verificación de datos que concluye dando inicio a un procedimiento de comprobación limitada o a un procedimiento de inspección, porque solamente, se podrá cuestionar la oportunidad de dar comienzo a otro procedimiento y las razones en que se haya basado el órgano de gestión para alcanzar ese acuerdo. Pero de inmediato surgen los interrogantes a propósito de quién debe ser el órgano resolutorio de ese hipotético recurso y si su interposición suspende las

procedimientos caducados y la independencia del procedimiento sancionador en el caso en que se hubiera iniciado dentro del desarrollo del procedimiento caducado.

⁹¹⁵ No es nuestra intención repetir lo ya expresado con anterioridad sobre este particular por ello nos remitimos a lo comentado en capítulos anteriores.

⁹¹⁶ JUAN LOZANO, A.M. “Novedades de la Ley...”, op.cit. Pág. 86.

⁹¹⁷ Nos remitimos a lo ya expuesto en el capítulo III epígrafe 5 de esta segunda parte. Sirva en cualquier caso la exposición que se realiza del problema por ESEVERRI ya que “o se está al plazo del que resuelve iniciar otro nuevo, o hay que atener al plazo señalado legalmente para la conclusión de este nuevo procedimiento” ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 358.

actuaciones administrativas que debieran iniciarse con ocasión de la apertura del nuevo procedimiento”⁹¹⁸.

En cuanto a los efectos que se atribuyen a este procedimiento, hemos de afirmar que es, a nuestro juicio, la parte más deficiente de esta regulación, y por su relevancia hace de este procedimiento un posible instrumento de inseguridad jurídica para los administrados. Hemos mantenido a lo largo de estas líneas que los contornos más que difusos de este procedimiento en relación con la comprobación limitada, a pesar de las “buenas” intenciones del legislador, puede provocar que bajo una aparente verificación de datos se estén realizando auténticas funciones comprobadoras. Sin embargo, a pesar de responder ambos procedimientos a unas funciones atribuidas al mismo órgano y de tener cabida un procedimiento en el otro, y el otro en él uno, para la verificación de datos el artículo 133. 2 establece que la realización de dicho procedimiento “*no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma*”. Por tanto, no sólo no se prevé expresamente efecto preclusivo alguno, sino incluso parece negarse el mismo⁹¹⁹. Coincidimos con la doctrina en que: “Contrasta esta previsión con la del art. 140 para la comprobación limitada (...). Sobre todo cuando en ambos procedimientos, (...) tienen lugar auténticas actividades comprobadoras en sentido propio. También, por tanto, en el procedimiento de verificación de datos. De ahí que sorprenda la regulación de la nueva Ley en relación con este aspecto, que no puede evitar, en mi opinión, la existencia de unos efectos preclusivos a

⁹¹⁸ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 358.

⁹¹⁹ A pesar de que la doctrina haya afirmado que “probablemente el legislador haya pensado que, efectuada una verificación de datos, es decir, una revisión muy parcial de un aspecto concreto de una declaración, no tienen ningún sentido que se vuelva a revisar lo ya visto, y que, por tanto, no cabe hablar de efecto preclusivo alguno”. Lo que ciertamente tiene valor no es el pensamiento o la idea del legislador sino, lo que recoge la LGT o se desprende de los principios de nuestro ordenamiento jurídico. El propio autor en este sentido continúa afirmando: “pero, a pesar del tenor literal del precepto, parece muy difícil que pueda defenderse que la Administración tributaria pueda cambiar de opinión sobre lo ya resuelto sin acudir a los procedimientos especiales de revisión” GASCÓN CATALÁN, J “Procedimiento...”, op.cit. Pág. 65.

partir de principios generales como el de seguridad jurídica y el de no ir contra los propios actos, en los que se sustentaban ya dichos efectos bajo la normativa anterior”⁹²⁰. Efectivamente, no puede permitirse por el principio de seguridad jurídica, que la Administración pueda volver a establecer algo distinto sobre un objeto ya tratado⁹²¹. La provisionalidad no debe ser concebida como una facultad de la Administración para modificar libremente lo actuado. Y, más aún, si cabe, tal y como se han configurado las competencias y los procedimientos en la LGT establecer un límite entre unos supuestos y otros va a provocar conflictividad abundante y serán los órganos resolutorios los que tendrán que analizar caso por caso. Aún así, de igual forma que el proyecto de reglamento, como vimos para el procedimiento iniciado mediante declaración ha previsto efectos preclusivos, se podían haber establecido para las verificaciones de datos, ya que la Administración, en ningún caso debiera ir contra sus propios actos, y menos aún cuando se trata del mismo órgano. Parece absurdo. Este establecimiento de ciertos efectos preclusivos no hubiera impedido en ningún caso las posteriores comprobaciones que por su naturaleza y alcance hubieran conllevado nuevos hechos sobre los que se permite volver a comprobar, como se deduce del artículo 140 para las comprobaciones limitadas. Ojala nos equivoquemos y la Administración utilice este procedimiento sin realizar ninguna labor indagatoria sin “caer” en la tentación de utilizar el mismo para “ganar” seis meses en la comprobación y poder seguir investigando en el caso de que sea necesario otros seis meses más, y en su caso, otros doce, de llegar a ser analizado por la

⁹²⁰ SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 83.

⁹²¹ Afirma la doctrina que “evidentemente, la liquidación que, en su caso, se practique como consecuencia de una instrucción de un procedimiento de verificación de datos no podrá ser definitiva en relación con la totalidad del tributo y período al que se refiere la comprobación. Ahora bien, entiendo que las verificaciones que hay realizado la Administración no deberían realizarse nuevamente en otros procedimientos administrativos de comprobación o investigación”. Y continúa: “entiendo que si la Administración tributaria considera que sus actos son contrarios a Derecho, lo procedente será, si concurren las circunstancias legalmente establecidas, acudir a su revisión de oficio o a la declaración de lesividad, pero no a su directa revocación, mediante la emisión de nuevos actos más gravosos para el contribuyente”. HERNANZ MARTÍN, A “Alcance...”, op.cit. Pág. 89.

Inspección, ya que tal y como está redactada la ley y según el proyecto de reglamento⁹²², esto es posible.

En conclusión, el procedimiento de verificación de datos es un procedimiento útil, ágil y que provoca mayores ventajas que puntos en contra. Era necesario que el mismo se regulase, por su importancia tanto cuantitativa como cualitativa adquirida en los últimos años y de forma generalizada en determinados impuestos. Gracias a la actual regulación se da respaldo a una práctica más que habitual y ello tiene un marcado carácter positivo. Además se prevé un procedimiento dotado de garantías para el obligado tributario, aunque de haber sido más concretos los supuestos de iniciación, las mismas hubieran sido mayores. Aún así el desarrollo del procedimiento respeta los principios básicos procedimentales, y, en ello también se demuestra un gran avance. En nuestra opinión las mayores incorrecciones de este procedimiento se encuentran en las formas de terminación; por su regulación deficiente desde el punto de vista técnico. Como hemos manifestado una resolución de que procede no resolver, una terminación por inicio de otro procedimiento, o la afirmación de que caducado un procedimiento podrá iniciarse de nuevo sin más precisiones acerca del objeto, no son las manifestaciones del rigor jurídico que deben asistir a una Ley de estas características. Dichas incorrecciones también se pueden considerar, incluso, con efectos más negativos, en el caso del establecimiento de los efectos. De hecho si se le hubiera atribuido a los resultados de este procedimiento ciertos efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT, no existiría ningún problema en cuanto a la tasación de los supuestos de iniciación del mismo, ni en cuanto al alcance y los límites de las funciones que deban ser ejercidas por los órganos de gestión en el seno de este procedimiento.

⁹²² Aún más si cabe con la ambigua regulación de la posibilidad de ampliación y reducción de actuaciones.

7.- El procedimiento de comprobación limitada.

7.1.- Antecedentes, concepto y características.

El procedimiento de comprobación limitada es regulado por la LGT continuando la línea abierta por el procedimiento de comprobación abreviada en la LGT de 1963⁹²³. Como ha afirmado la doctrina, basado en los principios de eficacia y de proporcionalidad⁹²⁴, se da un paso más en el proceso de asunción y ejercicio de competencia comprobadoras por los órganos de gestión⁹²⁵. Ello, articulando un “procedimiento a medio camino⁹²⁶” entre lo que sería una mera

⁹²³ Si bien, como se ha visto, dicha comprobación abreviada no aparecía en su redacción original sino tras la reforma parcial por Ley 25/1995.

⁹²⁴ Para profundizar sobre ello vid. PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”. R.E.D.F. núm. 127. 2005.

⁹²⁵ En este sentido se ha afirmado: “la nueva LGT conlleva una nueva ampliación de facultades dentro del ámbito de la comprobación limitada que puede encontrar su fundamento en acomodar los criterios de distribución de control de la Administración tributaria a las posibilidades efectivas de los órganos de gestión”. PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág. 617.

⁹²⁶ “...este procedimiento se queda a medio camino entre un procedimiento de comprobación similar al de verificación de datos y uno de inspección. Se asimila al primero, pues aunque por su denominación y, por supuesto, por su regulación, este procedimiento se separa en la Ley del de verificación de datos, su contenido es, en parte, el propio de verificación de datos como se desprende de las actuaciones que la Administración podrá realizar dentro del mismo. Pero de otro lado, y quizás con mayor intensidad, la actividad a realizar por la Administración es también, en parte, una actividad inspectora de hechos o elementos no declarados, o distintos de los declarados, a lo que

comprobación formal y un procedimiento de inspección con sus características propias y, únicos efectos. Procedimiento que ha sido denominado por la doctrina como “mini-inspección”⁹²⁷ o “procedimiento de inspección limitada”⁹²⁸.

Como ya analizamos en la primera parte del presente trabajo, los órganos de gestión, tras el vaciamiento competencial que supuso las autoliquidaciones, la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección y el avance de las tecnologías informáticas, entre otras circunstancias, fueron adquiriendo poco a poco ciertas competencias en materia de comprobación, que comenzaron por un simple cotejo de datos, hasta que ya con anterioridad a la promulgación de la LGT 2003 se permitía una verdadera comprobación por parte de estos órganos. Si bien dicha regulación era sectorial, escasa e inconsecuente: Ello porque aparecía regulada en un artículo de la LGT, el 123, sin hacer referencias al procedimiento que habría de llevarse a cabo; porque además aparecía configurada para la Administración en general, sin especificar que se atribuía específicamente a los órganos de gestión; porque era precisada con mucha mayor claridad en normas sectoriales de impuestos en particular que en la propia LGT; y sobre todo, porque los efectos que se derivaban de esa falta de regulación provocaban numerosas indefensiones y ataques al principio de seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios⁹²⁹. El legislador consciente de ello⁹³⁰, opta por

puede añadirse que, en determinados casos, la Ley expresamente concede a estos funcionarios facultades inspectoras”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Págs. 466.

⁹²⁷ Vid. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit.

⁹²⁸ “Toda la tramitación de este procedimiento de comprobación abreviada responde, pues, a un reflejo del procedimiento inspector, de ahí que casi podría concluirse con que su denominación más adecuada, por aproximarse más a la realidad, hubiera sido de «procedimiento de inspección limitada». FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 470.

⁹²⁹ Nos remitimos a toda la evolución de esta problemática expuesta en la primera parte del presente trabajo.

regular detalladamente este procedimiento cambiando la palabra de “abreviada” por limitada, a nuestro juicio acertadamente.

El procedimiento de comprobación limitada, por tanto, nace de un procedimiento anterior que es el de comprobación abreviada, el cuál consagraba una realidad ya existente en numerosos tributos; las competencias comprobadoras de los órganos de gestión. Era necesario que dicho procedimiento se regulase de una forma detallada y consecuente y era una de las reclamaciones más unánimes acerca del contenido de la actual LGT⁹³¹. Y en la práctica ha pasado de ser un posible procedimiento a ejercitar por los órganos de gestión, a un procedimiento principal y casi general de los mismos debido a las necesidades generadas por el propio sistema tributario⁹³². Los órganos de gestión dejaron atrás su carácter de liquidadores para convertirse en comprobadores, eso sí, de mayor o menor alcance, a través de los procedimientos de verificación de datos o de comprobación limitada.

⁹³⁰ Así lo expresa en la propia exposición de motivos: “...*el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la Ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria...*”.

⁹³¹ “La Comisión propone sustituir la actual comprobación abreviada por la llamada comprobación limitada. En primer término, esta categoría pretendería resolver los problemas planteados por la primera y adoptaría esta denominación porque se configura como una actuación de carácter limitado frente a la comprobación amplia o inspección. Su objeto sería verificar la coincidencia de los datos declarados con aquellos de que dispone la Administración y los que constan en los documentos, registros y sus justificantes que en este procedimiento se puedan obtener, así como el cumplimiento de requisitos formales, practicando en su caso las liquidaciones provisionales que resulten procedentes”. Informe 2001, Pág. 143.

⁹³² “Precisamente, la acogida en el ordenamiento de las actuaciones de comprobación limitada -en sus inicios, abreviada-, con una intensidad intermedia entre la comprobación formal y la comprobación inspectora, es fruto de las necesidades de adaptación de la actividad de comprobación a los distintos tipos de incumplimientos tributarios cometidos por los sujetos pasivos, que provoca la necesidad de elegir una diferente amplitud y grado de incisión en el desarrollo de las actuaciones a efectuar”. PATÓN GARCÍA, G. “Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria”. J.T núm.20/2005. Pág.35.

El artículo 136 regula este procedimiento si bien no establece un concepto del mismo. Por otro lado, como ha afirmado la doctrina, “la LGT no establece expresamente en qué *supuestos*⁹³³ se podrá recurrir a la comprobación limitada,(...) Lo que en realidad define a la comprobación limitada, son los *medios o actuaciones* a que se puede recurrir en el mismo, que son los que señala el artículo 136.2 de la LGT”⁹³⁴. La única referencia a dichos supuestos que se hace es la del proyecto de reglamento, que de una forma abierta, y a título de ejemplo, señala lo siguiente: “*Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria*”; Cuando en relación con las citadas en el apartado anterior, *se considere conveniente comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria*; y, “*cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria*”. Es decir, el proyecto de reglamento ni añade ni aporta nada simplemente recoge distintos supuestos en los que se podrá iniciar dicho procedimiento, que, por su amplitud, vienen a ser igual de innecesarios que la regulación del artículo 136.1 por la que se establece que: “*En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la*

⁹³³ La cursiva no es nuestra.

⁹³⁴ RECUERO ASTRAY, J.R. “Procedimiento de gestión e Inspección en la LGT 58/2003: Análisis crítico e incidencia procesal”. Ponencia en el “Curso sobre la nueva Ley General Tributaria” organizado por el Centro de Estudios de la Administración de Justicia dentro del programa formativo de los Abogados del Estado. Madrid, Marzo de 2003. Pág. 657.

obligación tributaria”⁹³⁵. Como afirmó el propio Consejo de Estado: “El apartado 1 de este artículo no define el carácter limitado de la comprobación. Repite los objetos de comprobación del artículo 115 del anteproyecto, pero omite referencia a valores. En realidad cabría omitir este apartado y comenzar diciendo en sustitución del principio del actual apartado 2 en términos como los siguientes: “La Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades podrá acordar la realización de actuaciones específicas de comprobación limitada circunscrita a cualquiera de los siguientes extremos”⁹³⁶.

Por tanto, ante la ausencia de conceptualización de la LGT, a pesar de esta regulación excesiva e innecesaria comentada del artículo 136.1, podemos afirmar que nos encontramos ante un procedimiento iniciado de oficio a través del cuál la Administración Tributaria realiza actuaciones de comprobación e investigación⁹³⁷ para regularizar los datos aportados o dejados de aportar por el

⁹³⁵ En el mismo sentido: “...se dispone en el punto 1 del precepto que la comprobación podrá recaer sobre *hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria*. Enumeración excesiva y redundante que podría haberse resuelto de forma más simplificada, máxime cuando se van a determinar con mayor detalle a continuación. Así es, el punto 2 recoge y detalla las actuaciones que se pueden realizar, sus límites y las que no se pueden realizar”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 468.

⁹³⁶ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003. Págs 73.

⁹³⁷ Coincidimos con la doctrina en afirmar que: “De una primera lectura podríamos deducir que en el procedimiento de comprobación limitada sólo se podrán realizar actuaciones de comprobación, no de investigación. Si embargo, el propio artículo 136 en la letra b) de su número 2, establece que la Administración que en este procedimiento se examinaran los datos ya antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la existencia de elementos determinantes de la obligación tributaria **no declarados** o distintos a los declarados por el obligado tributario. (...) Por tanto continúa afirmando, “en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración puede realizar actividades “investigadoras” limitadas”. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit. Pág. 154. El autor se basa en la definición de ambas que encontramos en el artículo 145.2 y 3 LGT: “La comprobación tendrá por objeto los *actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones*”; y “La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de *hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios*”. Como veremos al analizar el contenido y régimen jurídico todos estos tipos

contribuyente y aquellos que la misma ha obtenido por captación o suministro; sin que sea absolutamente necesario la existencia de una discrepancia⁹³⁸.

Destacamos como notas de la comprobación limitada, su inicio de oficio, su carácter inquisitivo, su desarrollo limitado a unos determinados medios, su carácter reglado y sus efectos vinculantes para la propia Administración⁹³⁹. Igualmente, el mismo tiene una aplicación, en cierto sentido, subsidiaria; ya que se llevará a cabo cuando no proceda una verificación de datos ni tampoco una comprobación o investigación tal que sea necesario que se inicie un procedimiento de inspección. Por último, podríamos, afirmar con la doctrina, que este procedimiento aglutina la mayoría de las competencias de los órganos de gestión, ya que en él se pueden utilizar la mayoría de las facultades atribuidas a los mismos⁹⁴⁰.

de actuaciones se le permiten a los órganos de gestión, si bien con ciertas limitaciones, que dicho sea de paso, no son tanto de alcance como de medios a utilizar para realizar las mismas.

⁹³⁸ Como se ha afirmado: la comprobación limitada es externa o inquisitiva, en cuanto que busca datos para cerciorarse de la verdad de lo declarado más allá del soporte documental de la declaración o autoliquidación, exista o no discrepancia en el contraste interno de datos en la Administración tributaria. Por tanto, no necesariamente habrá de exigirse una discrepancia previa como presupuesto de la comprobación limitada. Cuando los órganos de gestión llevan a cabo este tipo de comprobación, su actuación será muy semejante a la realizada por la Inspección desarrollando potestades de citación, obtención de información y documentación. Las Oficinas gestoras no se limitan a la mera comprobación formal de los datos declarados, sino que entran a verificar la realidad de los mismos, requiriendo justificantes y contrastando lo declarado con los antecedentes y elementos de prueba que obren en su poder. Así, el pretendido «carácter eminentemente administrativo» del régimen jurídico de la comprobación limitada es desmentido por el mismo contenido de las actuaciones que la conforman, que difieren notablemente de las que venían desarrollando los órganos gestores en el ejercicio de la llamada comprobación formal”. PATÓN GARCÍA, G. “Un apunte...”, op.cit. Pág. 39.

⁹³⁹ Se ha destacado, en la misma línea, acerca de este procedimiento, “la comprobación limitada goza de naturaleza sustantiva, es decir, se caracteriza por ostentar capacidad inquisitiva en cuanto conlleva la facultad de requerimiento de datos a los sujetos pasivos. Por otro lado, la comprobación limitada posee las limitaciones que pesan sobre los órganos que, implícitamente, son los encargados en la práctica de llevarla a efecto”. PATÓN GARCÍA, G. “Un apunte...”, op.cit. Pág. 37

⁹⁴⁰ “entre los procedimientos englobados dentro de la gestión tributaria, el procedimiento de comprobación limitada puede llegar a ser, a primera vista, el más incisivo en las situaciones tributarias de cada obligado tributario, a la vista del considerable potencial de facultades que habilita a poner en práctica su régimen sustantivo entre los procedimientos englobados dentro de la gestión tributaria. Así, la comprobación limitada se incorpora con una visión de conglomerado de la mayoría de las funciones administrativas que el artículo 117 LGT enumera, como culmen de la enumeración

Hemos afirmado que este procedimiento no adquiere su carácter de limitado precisamente por el alcance que se le atribuye en la LGT sino por los medios que se permiten utilizar para el desarrollo del mismo⁹⁴¹. En efecto, como hemos anunciado, el artículo 136.2 será el que se encargue de dicho establecimiento. De esta forma recoge estos medios como las únicas actuaciones posibles en el ámbito de este procedimiento:

a) “*Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto*”. Dicha facultad ya se preveía de igual forma en la anterior LGT en su artículo 123 y en la actual regulación también es prevista para el procedimiento de verificación de datos. Lógicamente si la comprobación limitada conlleva un “plus” en la comprobación respecto al de verificación de datos, parece lógico que absorba las facultades del mismo⁹⁴². Si

y, entendemos, que cualquiera de ellos puede ser absorbido por el procedimiento de comprobación limitada”. PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág. 607.

⁹⁴¹ En el mismo sentido: “...hemos de entender que estamos en presencia de un verdadero procedimiento “*inspector*” sin límites a ser desarrollado por los órganos de gestión. Porque no hay limitación alguna en la descripción del ámbito del procedimiento lo limitado son los medios que puede emplear la Administración tributaria en la comprobación (...) No se trata de regular una comprobación más breve, sino limitada en cuanto a sus medios”. MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 624.

⁹⁴² En este sentido: “...no puede desconocerse que en el procedimiento de comprobación limitada también tiene cabida, en mi opinión, la comprobación formal. Así se deduce claramente: en primer lugar, de la recepción dentro de las actuaciones que pueden realizarse en la misma el examen “de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones (...)” [art. 136. 2 a)], que es donde conforme a la normativa anterior cabía encontrar implícita aquella comprobación formal (art. 123. 1, párrafo 1º de la anterior LGT);...” SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M. “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 80. O como ha afirmado PÉREZ ROYO “también se dan aquí las «paralelas» aunque ese tipo de práctica se producirá fundamentalmente en los casos en que el procedimiento se abra por falta de presentación de la declaración o autoliquidación”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 266.

bien, hemos de precisar, que si ya ha existido un procedimiento de verificación de datos y se han realizado estas actuaciones corrigiendo algún tipo de error o aplicación indebida de normas, por el principio de seguridad jurídica y por la doctrina de los actos propios, aunque la LGT no lo recoja, la Administración no podrá volver sobre lo ya verificado.

b) *“Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario”* . A diferencia del supuesto anterior, la Administración ya puede realizar ciertas labores inquisitivas puesto que no tienen que basarse única y exclusivamente en aquellos datos declarados por el obligado o informados por un tercero que estuvieran en su poder. Por tanto, podrá iniciarse un procedimiento sin que ni siquiera exista declaración por parte del obligado. Por último, hemos de precisar que este medio tampoco es una novedad de la actual LGT y era previsto en términos similares en la anterior LGT en el artículo 123.1.

c) *“Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos”*. Esta facultad fue recogida en la anterior

legislación para el caso de las devoluciones tributarias si bien se convirtió en una posibilidad general ya tras la última reforma por Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Ahora bien, los términos en que se permitía en la anterior legislación eran mucho más acotados y estrictos ya que se exigía la exhibición por parte del obligado de dichos libros, cuando fuere requerido, y solo con objeto de que la Administración contraste si los datos de las declaraciones coincidían con ellos o no. Lógicamente, dicho precepto tenía una aplicación práctica difícil ya que una vez mostrados dichos documentos el límite entre ese simple cotejo o alguna comprobación más, era demasiado ambiguo. La ley actual, no acota el objeto, pero aún así, coincidimos con la doctrina en que la delimitación de esta facultad puede ser “más compleja (...) porque las propias anotaciones en los libros y esos documentos que la soportan en numerosas ocasiones estarán íntimamente ligados a la propia contabilidad. Habrá por ello que extremar el cuidado para definir la frontera entre lo que podrá y no podrá examinar la Administración tributaria, cuya línea divisoria es la propia contabilidad mercantil”⁹⁴³. Probablemente por estas razones el legislador en el proyecto de reglamento precisa que si podrá requerirse en libro diario simplificado a cuyo concepto se remite⁹⁴⁴.

⁹⁴³ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 625.

⁹⁴⁴ Artículo 163. 2 Proyecto de reglamento: “A efectos de lo dispuesto en el artículo 136.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración tributaria podrá requerir el libro diario simplificado a que se refiere el artículo 29.2 de este reglamento”.

Artículo 29.2 del proyecto de reglamento: “Los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento y en la normativa específica de los distintos tributos.

A estos efectos, el libro diario simplificado que deben llevar los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad, se considerará como libro registro de carácter fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 296/2004, de

Ahora bien, no aclara ningún supuesto más., y una vez más, será la doctrina y jurisprudencia las que estudian dichos supuestos límite. Aún así la actual regulación es mucho mejor ya que permite examinar, no solo contrastar, se refiere en concreto a las facturas, cuestión polémica en la anterior regulación, aunque mantiene, en relación con la misma, los términos en cuanto a la limitación a esta facultad: la contabilidad mercantil⁹⁴⁵.

Otra cuestión distinta es que en la práctica, al encargar a los órganos de gestión comprobaciones de impuestos con altos contenidos “contables”, como puede ser el Impuesto sobre Sociedades, y siendo este procedimiento de comprobación limitada en el que se pueden realizar actuaciones de mayor comprobación, puede ocurrir que, en determinadas ocasiones, el obligado tributario quiera concluir con su situación de “pendencia” con la Administración y entregue toda la documentación con el objeto de obtener una pronta regularización. Por aplicación de la LGT, en estos casos debiera traspasarse el procedimiento a los órganos de inspección para que realicen los exámenes exhaustivos de la contabilidad mercantil entregada, pero, mucho nos tememos, que si dicha contabilidad implica un mero cotejo o sencillo examen, los órganos de gestión procedan a realizarlo en aras del principio de economía procesal. De nuevo nos encontraremos con

20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, en aquellos casos en que sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria”.

⁹⁴⁵ Quizá por ello la doctrina se basa en las resoluciones del TEAC existentes en la materia, que ya han sido analizadas en la primera parte de este trabajo, como pueden ser la del TEAC 8 de octubre de 199 o 17 de noviembre de 200, entre otras, para afirmar que “A pesar de lo escueto de la excepción seguimos pensando que se refiere a la contabilidad principal llevada de acuerdo con las exigencias mercantiles por parte de empresarios o profesionales, limitación que, lógicamente, sólo alcanzará, por otro lado, a los rendimientos derivados de las actividades empresariales o profesionales y no a otros, aunque para su determinación se hayan tenido presentes las normas de determinación de los primeros”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 922.

impugnaciones por falta de competencia, y será la doctrina y la jurisprudencia, la que, otra vez, deberá delimitar los contornos de este examen, con el consiguiente retraso en la terminación de los procedimientos y colapso de impugnaciones en los Tribunales competentes.

d) *“Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes”*. Esta posibilidad quizá sea la más novedosa de la actual regulación, puesto que se permite realizar en este procedimiento por el órgano competente, ya sea gestión o inspección, facultades que venían siendo típicas y exclusivas de inspección. Realmente, si el apartado b) de este artículo permitía utilizar dicha información resulta coherente que se autorice a los órganos instructores de este procedimiento el poder requerirla. Ello, claro, siempre en conexión con la normativa existente sobre el deber de información, y teniendo en cuenta, la posibilidad, ya analizada en varias ocasiones, del artículo 108.4 por la que el obligado puede alegar inexactitud de una información suministrada por terceros y será la Administración la que deberá contrastar los mismos.

Estos son los medios o actuaciones que pueden realizarse en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. La LGT utiliza la palabra examen la cual implica una amplitud y un contenido, sobre el que de una manera acertada se ha precisado: “El *“examen”* conlleva la facultad de calificar jurídicamente los hechos e interpretar la norma aplicable. Una vez acreditados los datos reales es necesario realizar la actividad intelectual de determinar la norma aplicable; ello

es imprescindible para extraer las consecuencias fiscales y esta facultad forma parte del examen de la situación fiscal del obligado tributario; sin ello quedaría coja la comprobación limitada (...) En la comprobación limitada Gestión es autosuficiente a la hora de calificar e interpretar las normas aplicables”⁹⁴⁶. Es importante que nos refiramos a los órganos de gestión en relación con este procedimiento puesto, que son ellos los que experimentan, a través de este procedimiento, la consagración de sus competencias comprobadoras, puesto que los órganos de inspección ya las poseían previamente⁹⁴⁷.

Estos medios analizados son limitados en un doble sentido por la propia Ley. Así en primer lugar el artículo 136. 3 establece la imposibilidad de requerir información acerca de movimientos financieros⁹⁴⁸. Sobre la misma se ha manifestado la doctrina; “a pesar de que el objeto de la limitación consiste en prohibir el requerimiento a terceros para la captación de nueva información—según se destaca en la Exposición de motivos de la LGT-(...) la redacción que finalmente se establece en el artículo 136.3 opta por fijar el límite de la potestad de requerimiento a terceros en una finalidad concreta como es la información de movimientos financieros. En nuestra opinión, este proceder es más propio de una disposición reglamentaria que de una Ley general como ésta, en la que únicamente, reiteramos, habría de haberse definido el límite establecido, la prohibición de realizar requerimientos a terceros para captación de nuevas pruebas”⁹⁴⁹. Ciertamente, esta podrá ser la intención del legislador pero hasta que

⁹⁴⁶ MELLADO BENAVENTE, F.M. “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”. Carta Tributaria monografías num., 21/2004. Págs.7.

⁹⁴⁷ Sobre la posibilidad de utilizar este procedimiento por ambos órganos nos remitimos al epígrafe siguiente de este capítulo.

⁹⁴⁸ Artículo 136.3 LGT: “*En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria*”.

⁹⁴⁹ . PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág. 625-626.

punto hay que respetarla cuando la propia Ley sólo se refiere a un supuesto. De su lectura se desprende una única limitación, es más parece que *a sensu contrario*, el legislador señala ésta para dejar abiertas las demás⁹⁵⁰. Por tanto, analizado el contenido de este artículo y del futuro proyecto de reglamento debemos entender que la limitación va referida a los movimientos financieros, fuere cual fuere la intención del legislador.

La segunda limitación, recogida en el artículo 136.4, no es nueva, sino que se trata de una clásica exclusión existente para los órganos gestores: la realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria. Es más lo que resulta nuevo, es que por primera vez, se permite en ciertos supuestos la salida de los órganos de gestión de sus oficinas para realizar actuaciones de comprobación. Ello cuando *“procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta Ley”*. De esta regulación de la Ley podríamos destacar dos aspectos; por un lado la remisión a la regulación reglamentaria y por otro la referencia a los artículos del procedimiento inspector que se realiza.

En relación con la primera, el proyecto de reglamento establece que para que pueda efectuarse la salida en esos casos, de comprobaciones censales o aplicación de métodos objetivos, tendrá que ser necesario el examen físico de los

⁹⁵⁰ En este sentido, Vid. HURTADO GONZÁLEZ, J.F “La comprobación limitada de los órganos de gestión en el proyecto de Ley General Tributaria”. Carta Tributaria, monografías. 22/2003. También lo entiende referido a los movimientos financieros sin realizar ninguna apreciación distinta, la mayoría de la doctrina, entre otros vid., HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit; CAZORLA PRIETO, L.M *Derecho Financiero...*, op.cit; ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit.; PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit.

hechos o circunstancias objeto de comprobación⁹⁵¹. En cuanto a la segunda, coincidimos en parte con la doctrina en que dicha remisión “es una muestra más de la confusión de funciones de los diversos órganos, gestores e inspectores, que pueden confluír en la realización de esas actuaciones de comprobación limitada, con claro detrimento de la deseable separación de funciones y cometidos entre unos y otros”⁹⁵². Como analizaremos a continuación, la inclusión de los órganos de inspección como posibles instructores de este procedimiento va a conllevar más problemas que ventajas.

Tras el estudio de estos medios que pueden ser utilizados en el procedimiento de comprobación limitada podemos afirmar que pocos son los límites a la comprobación e investigación⁹⁵³ que en él se regulan, y, por tanto, estamos ante un procedimiento más cercano a la inspección que a la verificación de datos, aunque lógicamente ambos no se identifiquen totalmente y presenten caracteres diferentes⁹⁵⁴. Quizá por ello, ha sido señalado como un procedimiento

⁹⁵¹ Artículo 163.3 proyecto de reglamento: “A efectos de lo dispuesto en el artículo 136.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el procedimiento de comprobación limitada incluya comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, las actuaciones podrán realizarse en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario en los supuestos en que sea necesario el examen físico de los hechos o circunstancias objeto de comprobación”.

⁹⁵² HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 925.

⁹⁵³ Ya nos hemos manifestado con anterioridad en base a los artículos 145.2 y 3 que consideramos que en este procedimiento de comprobación limitada se insertan ambas facultades. Sin embargo, no considera que ambas facultades se atribuyan a gestión e inspección RECUERO ASTRAY al afirmar que: “... en la «gestión» se comprueba, aunque limitadamente, y se practican liquidaciones; y en la «inspección» se comprueba e investiga sin limitaciones, y también se liquida. Si bien con carácter definitivo. Esta estructuración se merece un juicio positivo, pues se adapta a la realidad de una práctica tributaria en la que la autoliquidación está generalizada”. RECUERO ASTRAY, J.R “Procedimiento de gestión e Inspección...”, op.cit. Pág. 655.

⁹⁵⁴ Como se ha manifestado: “El procedimiento de comprobación limitada, a mitad camino entre la verificación de datos y el de inspección, guarda con este último diferencias: La primera es orgánica: el de comprobación limitada como procedimiento de gestión compete a los órganos de gestión de la Administración tributaria, mientras que el de inspección compete a los órganos inspectores. La segunda diferencia es de intensidad y alcance: el procedimiento inspector no está sometido a limitaciones comprobadoras predicables de la comprobación limitada...”. CAZORLA PRIETO, L.M *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 471. Respecto a la primera apreciación, creemos que aunque la

de “filtro” respecto al procedimiento inspector⁹⁵⁵. Creemos que el la comprobación establecida para este procedimiento goza del mismo contenido que para el procedimiento inspector, con la única diferencia de las limitaciones expresadas en relación a su desarrollo⁹⁵⁶. Sin embargo, como ocurría en otros procedimientos, en el momento de establecer los efectos, y el alcance de las competencias o las garantías, si bien la regulación es mucho más equitativa que la anterior, se siguen encontrando grandes diferencias entre las actuaciones de unos y otros órganos, en ocasiones, como vamos a analizar, carentes de sentido⁹⁵⁷.

LGT atribuye competencia tanto a los órganos gestores como inspectores para la realización de este procedimiento, sus características, naturaleza, regulación nos lleva a firmar que es propio de gestión. Aún así nos remitimos a los razonamientos detallados que se realizan en el próximo epígrafe.

⁹⁵⁵ “la incorporación del procedimiento de comprobación limitada es un avance sustancial con relación a la legislación anterior, al poder considerarse como un paso previo al procedimiento de inspección: así éste se abrirá en aquellos casos que resulte estrictamente necesario al haber una especie de filtro previo”. PRIETO CURTO, I. *Los procedimientos...*, op.cit. Pág. 50

⁹⁵⁶ Así se ha afirmado: “La ley parece configurar la “comprobación limitada” como una realidad diferente de la comprobación e investigación que se atribuye a la Inspección, cuando no es más que una actuación de comprobación de alcance limitado, lo que ya destacaba la comisión”. “(...) Al no existir un concepto unitario de comprobación tributaria, la Ley tiene que atribuir específicamente la potestad comprobadora e investigadora a la Inspección, como si las actuaciones que llevan a cargo los órganos gestores fueran algo radicalmente distinto. La única diferencia entre ambas será el alcance y medios que emplean. Lo mismo ocurre con la comprobación de valores, cuya potestad se configura, por un lado, como gestora y, por otro, se atribuye a la Inspección, lo que planteará dudas acerca del régimen jurídico aplicable al procedimiento a través del cual ha de desarrollarse”. (...) En definitiva, como concluye la autora: “... podríamos afirmar que existe una auténtica comprobación, o comprobación propia, que integran actuaciones que van a desarrollar órganos gestores, y actuaciones que desarrollan los órganos inspectores; comprobaciones que se van a diferenciar en cuanto a su contenido, alcance, medios o efectos, pero idénticas en cuanto a su naturaleza como fase, dotada de autonomía propia, en el procedimiento de liquidación del que pende o al que está condicionada”. D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores...*, op.cit. Págs.179-180 y 256.

⁹⁵⁷ Así, parte de la doctrina ha mantenido que debiera haberse establecido una única potestad de comprobación general, en vez de tanta subdivisión en procedimientos: “Únicamente razones de diferenciación orgánica y de mantener el «status» competencial de la Inspección-en tela de juicio a la luz de las cada vez más amplias competencias de los órganos gestores- a toda costa, pueden justificar la configuración de un nuevo procedimiento de comprobación limitada –junto con otro de verificación de datos-, que podría haberse enmarcado de un procedimiento de comprobación general para el desempeño de una misma función como es la comprobación sustantiva de las situaciones tributarias. Por otro lado, la diversidad de los incumplimientos de las obligaciones tributarias llevaría a una elemental decisión discrecional acerca de la intensidad de comprobación a realizar y en torno al órgano –gestor o inspector- que debería, en cada caso, realizarla. Ello no impediría la formación

7.2.- Órganos competentes para su desarrollo.

La comprobación limitada, tal y como ha quedado explicada, presenta unos contornos difusos y tan cercanos, en relación con las potestades que atribuye, al procedimiento de inspección, que el hecho de que su utilización prevista por dos órganos distintos introduce más de un conflicto en la aplicación del propio procedimiento. Como se ha afirmado, “el denominado «procedimiento de comprobación limitada» constituye una nueva fase en el ya largo proceso para ampliar las funciones de los Órganos de Gestión Tributaria, en lo que respecta a la posibilidad de comprobación de los obligados tributarios y de regularización de su situación fiscal (...) produce una nueva ruptura en la cada vez más ardua distinción entre las funciones y facultades de los Órganos de Gestión tributaria y las correspondientes a la Inspección de Hacienda”⁹⁵⁸. Y es que, la LGT no sólo permite sino que ampara la duplicidad de actuaciones de estos órganos. Establece mismas funciones para distintos órganos contraviniendo así, el principio de eficacia y exigiendo unas labores de coordinación entre los distintos órganos que no se presentan demasiado sencillas⁹⁵⁹. La doble asignación funcional de la

imprescindible tanto de las funciones y facultades propias del órgano gestor e inspector. De haberse adoptado esta dinámica por la Comisión redactora de la Ley General Tributaria se hubiesen alejado los viejos temores mostrados por el cuerpo inspector ante el incesante proceso de pérdida de competencias que padece”. PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág. 629.

⁹⁵⁸ CARBAJO VASCO, D. “El procedimiento de comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”. Rev. Crónica Tributaria. núm. 16. 2005. Pág.60.

⁹⁵⁹ Además de los planes aprobados expuestos en la primera parte del presente trabajo, el proyecto de reglamento en su artículo 167.2 establece de comunicar datos de trascendencia tributaria a otros órganos. En este sentido ha afirmado la doctrina, “La paulatina ampliación de las vías de disponibilidad y adquisición de datos en manos de los órganos gestores -lejos de inducir a un

comprobación limitada tanto a los órganos de gestión como de Inspección (artículos 117.1. h) y 141.h) LGT), o la regulación del artículo 145.3 LGT que en la definición de la actividad investigadora de la Inspección incluye “*hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios*”, no aporta ninguna claridad en la distinción de las funciones de unos y otros órganos. En efecto hay algunos supuestos límites que sólo se permiten a la Inspección pero son los mínimos el resto de actividad queda totalmente solapada.

Realmente, no sabemos cuales son las razones para dicho solapamiento competencial, si se nos permite la expresión. Entendemos que la ruptura con la clásica distinción entre gestión e inspección, no sólo por el carácter simbólico, sino también por el funcionamiento y cualificación de los mismos, no es una cuestión que pueda adoptarse a la ligera. Pero si carece absolutamente de sentido que esta Ley, además con una terminología inadecuada⁹⁶⁰, reconozca la posibilidad de que los órganos de inspección utilicen este procedimiento de comprobación limitada. Como se afirmado: “esta posibilidad de concurrencia ya constituye un potencial motivo de conflicto: ¿qué sentido puede tener que unos órganos inspectores realicen actuaciones de comprobación limitada cuando están habilitados para desarrollar actuaciones parciales sin limitación de medios? Sin olvidar, por otra parte, que la posibilidad de que unas mismas actuaciones comprobadoras puedan ser realizadas indistintamente por órganos gestores y por

paralelo estrechamiento del margen de la actuación inspectora- , ha provocado una cohabitación de competencias comprobadoras, por la que ambos órganos deberán actuar con el máximo respeto a la legalidad establecida en el ejercicio de las mismas, así como tener presente siempre los principios de coordinación y colaboración que habrán de regir entre ellos”. PATÓN GARCÍA, G “Un apunte...”, op.cit. Pág.30

⁹⁶⁰ El artículo 141.h) establece entre las funciones de inspección “*La realización de actuaciones de comprobación limitada*”; nos parece incorrecta la utilización del término actuaciones ya que podría plantearse la duda de a que se refiere la Ley debido a que la palabra procedimiento y actuación en ningún caso son sinónimas. Pero analizado el resto de contenido de esta letra h) hemos de concluir que se trata de una incorrección gramatical más y por tanto, se refiera la procedimiento de comprobación limitada tal y como se recoge para los órganos de gestión,” *conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley*”.

órganos inspectores no es precisamente un modelo de eficacia en el trabajo, ni de seguridad jurídica para el obligado tributario”. Máxime, además cuando en caso de utilizar este procedimiento, según dispone la propia LGT, debe hacerse, “conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley”⁹⁶¹. Por tanto, la propia Inspección debe “autolimitarse” sus competencias para llevar a cabo este procedimiento. A nuestro juicio, la atribución de la misma es un equívoco de la Ley absurdo, carente de sentido y que puede crear demasiada confusión, además de inútil y que a lo único que puede responder es a un afán por parte de la Inspección de defensa de su propia institución como la principal en materia de competencias comprobadoras⁹⁶².

Desde el punto de vista práctico y del sentido común, no es lógico que un órgano inspector utilice este procedimiento, puesto que ya puede realizar

⁹⁶¹ Artículo 141.h) LGT.

⁹⁶² No tan crítico, pero también lo considera carente de sentido HUESCA BOBADILLA al afirmar: “La nueva Ley (...) mantiene esas facultades de comprobación limitada en el ámbito de las funciones inspectoras aunque las reconduce a los artículos 136 a 140 de la Ley, lo cuál no hace más que sembrar la confusión al respecto por tratarse de unas mismas actuaciones realizadas por órganos de gestión y órganos de inspección”. (...) “...de nuevo, la distinción entre las actuaciones de comprobación limitada y las de comprobación definitiva realizadas por la Inspección seguirá siendo una fuente de conflictos” HUESCA BOBADILLA, R. “Análisis e incidencia procesal de lagunas de las novedades en los procedimientos de gestión e inspección”. Ponencia en el “Curso sobre la nueva Ley General Tributaria” organizado por el Centro de Estudios de la Administración de Justicia dentro del programa formativo de los Abogados del Estado. Madrid, Marzo de 2003. Pág. 666. Tampoco le encuentra sentido a la misma GARCÍA-OVIES SARANDESES que destaca: “... las mayores dudas vienen dadas por las propias reticencias(...) que nos suscita el hecho de que la comprobación limitada sea llevada a cabo por los órganos de inspección, aunque no constituya novedad ni sea, atribuible a la nueva Ley. Reiterando consideraciones ya hechas, si para calificar a la comprobación de *limitada* hemos de ir a las facultades de Inspección, que es el único instrumento que la Ley nos da en los artículos 136 a 140, puesto que no se define de otra forma, poco sentido tendrá ésta cuando la llevan a cabo órganos con unas facultades únicamente limitadas por los derechos individuales y personales en este procedimiento.

En realidad la comprobación limitada no deja de ser una comprobación parcial singular en la que se restringe discrecionalmente, como hemos defendido, tanto el alcance de la inspección como los medios a utilizar en la misma. Y todo ello con la finalidad de llevar a cabo una *comprobación en masa* propia también de los órganos de gestión”. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. en CAPIT. VI “Procedimiento de Inspección” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 547-548.

actuaciones de comprobación parcial que le permitirían un menor límite en su actuación y no tenerse que atener a las prescripciones establecidas para la comprobación limitada. El único sentido que cabría encontrarle sería que un órgano de inspección decidiera iniciar dicho procedimiento de comprobación limitada para así “ganar” seis meses en la comprobación, ya que el mismo puede terminar por inicio de un procedimiento inspector. Mostradas nuestras reticencias acerca de la terminación por inicio de otro procedimiento en varios de los capítulos anteriores y remitiéndonos a lo que estudiaremos a continuación en relación a terminación del procedimiento de comprobación limitada, hemos de precisar en este punto, que aunque la normativa así no lo prevea para estos casos entendemos que el plazo que se haya utilizado en la comprobación limitada inspectora debiera computarse “a cuenta” del procedimiento inspector. Otra solución sería contraria a las garantías mínimas que asisten a todo obligado tributario en cualquier procedimiento administrativo. Aún así no hubiera estado de más, como ya hemos manifestado en numerosas ocasiones, que le Ley o el reglamento hubieran establecido unas limitaciones en cuanto a la relación entre los procedimientos.

En conclusión, creemos que debiera haberse suprimido dicha posibilidad de actuación de los órganos de inspección en este procedimiento. Como ya veremos, en el epígrafe cuarto, ya es difícil, en ocasiones, deslindar el contenido de unas actuaciones comprobadoras de unos y otros órganos, como para creer que los órganos de inspección va a limitar sus funciones para acogerse a un procedimiento que, además, se crea para gestión. Y máxime, cuando unas actuaciones inspectoras parciales no sólo pueden ser más beneficiosas que las de comprobación limitada para la propia Inspección por la amplitud de competencias, sino también para el propio obligado tributario que se verá inserto en un procedimiento con mayores posibilidades a su favor, como puede ser la solicitud de la comprobación total, la posibilidad de firma de una acta en

conformidad o en acuerdo, con las reducciones en la sanción que ello conllevaría...⁹⁶³ Pero sobre esta cuestión, nos remitimos a lo que se expone en el último epígrafe de este capítulo.

7.3.- Régimen Jurídico.

Analizado el contenido y la competencia del procedimiento de comprobación limitada es necesario que realicemos un estudio sobre su régimen jurídico. En líneas generales, como ha precisado la doctrina se puede afirmar que la regulación actual “construye un procedimiento de comprobación estructurado correctamente en su fase de inicio, tramitación y terminación cuyo resultado será inamovible, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias en un procedimiento distinto. El nuevo procedimiento cuenta con mayores garantías que la regulación actual, en la medida en que ordena con mayor detalle las facultades de estos órganos de la Administración tributaria y recoge mayores posibilidades de actuación de los obligados tributarios”⁹⁶⁴. Es un procedimiento de suma importancia ya que le va permitir a la Administración realizar numerosos controles de fraude fiscal, y por su sencillo régimen jurídico, sin demasiada complicación. Si bien era necesario que se estableciese un procedimiento reglado que garantizase los derechos de los obligados

⁹⁶³ “Si queda excluida en el procedimiento de comprobación limitada la liquidación con acuerdo, con reducción del 50% de la sanción, a semejanza de lo que ocurre con las actas con acuerdo (arts. 155 y 188 NLGT); ello puede hacer pensar que el obligado tributario es tratado peor en su relación con los órganos de Gestión que con los órganos de Inspección. Sin embargo, conviene señalar que cuando la Inspección realice una comprobación limitada, conforme al art. 141.h) NLGT debe ajustarse a lo establecido en los artículos 136 a 140 NLGT, debiendo terminar la actuación en resolución, igual que si la hiciera Gestión, sin posibilidad de liquidación con acuerdo o de finalizar en acta con acuerdo; esta interpretación que considero más correcta, aunque para que dicha cuestión no presentara dudas sería conveniente que se precisara vía reglamento. La diferencia de trato si existe cuando la Inspección realice otras actuaciones de comprobación e investigación, que no sea de comprobación limitada, donde se podrá finalizar en un acta con acuerdo. Distinción que estimo no es muy defendible y que debiera desaparecer” MELLADO BENAVENTE, F.M “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.19.

⁹⁶⁴ HURTADO GONZÁLEZ, J. F. “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.21. Si bien dichas precisiones las manifiesta en relación con el proyecto de Ley General Tributaria, nosotros consideramos, debido a la poca modificación sufrida por el mismo, que es plenamente aplicable.

tributarios⁹⁶⁵, como así ha hecho la LGT estableciendo las cuestiones específicas del mismo en los artículos 137 a 140 de la LGT y para el resto reemitiéndose a las normas comunes de los procedimientos, ya analizadas por nuestra parte.

La iniciación del procedimiento se produce de oficio por acuerdo del órgano competente. Dicho inicio se notificará al obligado tributario mediante comunicación, la cuál, según establece el artículo 137.2 LGT, deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación y también informará sobre los derechos y obligaciones que le asisten. Además, coincidimos con la doctrina en que “en lo referente a la naturaleza de las actuaciones debe precisarse en la comunicación que se trata de actuaciones de comprobación limitada y no estaría de más que, expresamente, se especificaran los límites a que se ven sometidas por imperativo del artículo 136.2”⁹⁶⁶.

Junto a esta modalidad de inicio, se ha regulado otra calificada por algún sector doctrinal como “simplificada⁹⁶⁷ o Express”⁹⁶⁸, por la cual se permite a la Administración notificar directamente la propuesta de liquidación *cuando los datos en poder de la misma sean suficientes*⁹⁶⁹. Esta modalidad de inicio ha provocado que algún sector doctrinal muestre “cierta reticencia a la regulación de esta segunda posibilidad, dado que se abre el camino para que la Administración

⁹⁶⁵ Coincidimos con la doctrina en que “... una correcta utilización de este procedimiento puede dar resultados muy positivos a la Agencia Tributaria, pero ello exige que la actual organización de la AEAT se adapte a este procedimiento, dotándolo de suficientes recursos, sobre todo humanos, que garanticen la eficacia, sino la eficiencia, de este procedimiento y al mismo tiempo los derechos y garantías de los contribuyentes que se vean afectados por el mismo”. MELLADO BENAVENTE, F.M “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.3

⁹⁶⁶ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 360.

⁹⁶⁷ CARBAJO VASCO, D. “El procedimiento de comprobación limitada...”, op.cit. Pág. 56.

⁹⁶⁸ En el mismo sentido que CARBAJO VASCO “... el art.137 NLGT introduce un procedimiento “*express*” de comprobación limitada, donde el inicio se produce con la notificación de la propuesta de liquidación, acortándose el procedimiento; ello es posible cuando la Administración disponga de datos suficientes para formular esta propuesta”. MELLADO BENAVENTE, F.M “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.14.

⁹⁶⁹ Artículo 137.2 *in fine*.

tributaria emita propuestas de liquidación en base a una supuesta suficiencia de medios probatorios. El procedimiento de comprobación limitada se estructura en torno al principio de celeridad. El hecho de que se establezca una duración máxima de seis meses, bajo amenaza de caducidad, constituye una buena prueba de ello. Pensamos que en el momento en que estos órganos crean disponer de meros indicios elaborarán y notificarán la correspondiente propuesta de liquidación, exigiendo al obligado que la destruya en el trámite de audiencia”⁹⁷⁰. Sin embargo, se debe tener en cuenta la posibilidad que establece el artículo 108.4, comentada en anteriores procedimientos, por la que el obligado siempre podrá pedir el cotejo y justificación de los datos en los que se ha basado la Administración⁹⁷¹. No creemos que debamos de inicio pensar que esta posibilidad va a ser “mal utilizada” por la Administración, y para aquellos casos en que ocurra el obligado tributario podrá recurrir a los mecanismos establecidos por nuestro ordenamiento jurídico tributario. Además, se trata de la propuesta de liquidación, sobre la cual el obligado puede plantear las alegaciones que considere, no produciéndose indefensión en ningún caso. Por otra parte, esta posibilidad podrá redundar en beneficio para el propio obligado ya que a él mismo le interesa una rápida notificación en los casos que se pueda, no sólo porque el posible “ahorro” de intereses de demora, o la percepción más rápida de la cantidad que haya de devolverle la Administración, sino también porque siempre el obligado tributario se queda más tranquilo concluido su procedimiento con el Fisco⁹⁷².

⁹⁷⁰ HURTADO GONZÁLEZ, J. F. “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.18

⁹⁷¹ En este mismo sentido, vid. MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit.

⁹⁷² En este sentido se ha afirmado: “no debe interpretarse, por ello, que se produce una merma en los derechos y garantías del contribuyente. Más bien al contrario, puesto que si al inicio del procedimiento la Administración dispone de información suficiente como para remitir una propuesta de liquidación, es decir, la cuantificación de los términos de cuota de su incumplimiento, no tiene ningún sentido comenzar las actuaciones con un requerimiento para más adelante notificarle la propuesta de liquidación. (...) En consecuencia, el inicio del procedimiento mediante propuesta de liquidación agiliza las actuaciones y no debe suponer ningún perjuicio, desde el punto de vista de la

La tramitación del procedimiento es regulada por el artículo 138 LGT y, a pesar de la rubrica del mismo, por el apartado 1º y 4º del artículo 163 del proyecto de reglamento⁹⁷³.

Si bien el desarrollo del mismo en su mayoría se rige por las normas generales de los procedimientos, puesto como veremos a continuación la regulación que se especifica en estos artículos es mínima. Hemos de valorar esta forma de regulación muy positivamente ya que carece de sentido repetir cuestiones ya tratadas en general y de aplicación directa a los procedimientos, como podría ser el plazo de seis meses, la obligación de resolución, etc.

La documentación que se utilizará en este procedimiento serán las diligencias y comunicaciones⁹⁷⁴, los obligados tributarios deben prestar colaboración y si son requeridos tienen la obligación de “*personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados*”⁹⁷⁵. Y, por último, en cuanto a la regulación de la Ley se refiere, se establece la obligación de la Administración de comunicar la propuesta de liquidación para que el obligado alegue lo que estime necesario antes de que se dicte la oportuna liquidación. Relacionado con este trámite de alegaciones, es el artículo 163.4 del proyecto de reglamento

defensa del contribuyente, puesto que, si se le notifica dicha propuesta es precisamente para que pueda formular alegaciones y aducir pruebas en su favor en el trámite de audiencia”. GASCÓN CATALÁN, J “Procedimiento...”, op.cit. Pág. 58.

⁹⁷³ En efecto, a pesar de que la rúbrica de dicho artículo reza de la siguiente forma: “Tramitación del procedimiento de comprobación limitada” tan sólo su apartado 1º y 4º son dedicados a ellos mientras los otros dos, son precisiones de los medios a utilizar en este procedimiento, que ya han sido analizadas.

⁹⁷⁴ Para su concepto y regulación, nos remitimos al análisis exhaustivo del capítulo III de esta parte del trabajo.

⁹⁷⁵ Artículo 138.2 *in fine* LGT.

precisa que no sólo con carácter previo a la liquidación sino también a la resolución del procedimiento, de una forma, por tanto, más correcta y completa, deberá de darse un plazo al obligado de 10 días para efectuar la alegaciones. Dicho plazo se computa desde el día siguiente a la notificación de la propuesta, acogándose así el proyecto, como ya hemos resaltado en relación con otros procedimientos, a los criterios generales del cómputo de plazo de la LRJAP-PAC.

Hemos de destacar relacionado con los plazos y como novedad que se prevé en el futuro desarrollo reglamentario, la posibilidad de que la Administración acuerde la ampliación o reducción del objeto de las actuaciones⁹⁷⁶. Para ello habrá de realizarse antes del trámite de alegaciones y además se tendrá que notificar al obligado tributario. Esta posibilidad ya se prevé también para el procedimiento de verificación de datos, y, como ya manifestamos, produce una cierta inquietud puesto que esta posibilidad puede provocar en la Administración una menor responsabilidad en el momento de determinar que procedimiento iniciar. Por otro lado, no entendemos bien su aplicación práctica, ya que si se pretenden reducir actuaciones ello se encajaría más en un procedimiento de verificación de datos, que como ya hemos explicado, se encuentra inserto en este de comprobación limitada. Por otro lado, puede ocurrir que por el desarrollo de la comprobación e investigación se descubran hechos que obliguen a la ampliación de las actuaciones inicialmente notificadas. Ello siempre se podrá producir cuando no implique el ejercicio de unas actuaciones de Inspección, ya que en ese caso deberá terminarse el procedimiento por inicio de este ya lo haya llevado a cabo un órgano de gestión o uno de inspección⁹⁷⁷. Aunque esta posibilidad tiene mejor encaje dentro de este

⁹⁷⁶ Artículo 163.1 del proyecto de reglamento.

⁹⁷⁷ Como sabemos, estos últimos cuando realizan comprobaciones limitadas deben acogerse a la normativa de las mismas con todas sus limitaciones.

procedimiento que en el de verificación de datos, tendremos que estar al uso que de la misma haga la Administración para valorarla definitivamente.

La terminación del procedimiento es quizá la parte más importante del mismo, no tanto por las formas en que puede concluir como por los efectos que se le atribuyen⁹⁷⁸. Su regulación la contemplan los artículos 139 y 140 de la LGT, y el 164 del proyecto de reglamento, si bien, como veremos, este último carece de sentido.

Un procedimiento de comprobación limitada podrá terminar, en primer lugar, por resolución, en la que conste expresamente⁹⁷⁹: el objeto y periodo comprobado, las actuaciones concretas realizadas, los hechos y fundamentos de derecho y la liquidación provisional, o, en su caso, la manifestación expresa de que no procede regularizar. Todas estas cuestiones detalladas en la resolución serán determinantes y de suma importancia en el supuesto de que en el período de prescripción se iniciara un nuevo procedimiento, ya que como veremos, a continuación, el artículo 140.1 LGT atribuye efectos preclusivos a los contenidos de dichas resoluciones. Por tanto puede afirmarse que este artículo 140 irá directamente conectado con el contenido de la resoluciones que emita la Administración, por ello el obligado tributario al recibir una propuesta de resolución deberá prestar todas las atenciones posibles en comprobar que se

⁹⁷⁸ Como ha señalado la doctrina: “Este es, sin duda, el precepto más importante relativo a la comprobación limitada. Ello ya que, como hemos adelantado, prevé la imposibilidad de que la Administración practique regularización respecto de la obligación tributaria o sus elementos objeto de una comprobación limitada. La única excepción a esta regla se produce cuando concurren dos circunstancias, que deben darse acumuladamente.

En primer lugar, que se descubran nuevos hechos, lo que nos recuerda el motivo de revisión de oficio contemplado en el art.145.b) de LGT/1963.

En segundo lugar, que estos hechos nuevos resulten de actuaciones distintas de las desarrolladas durante la comprobación limitada. Es decir, tampoco es posible volver a comprobar cuando estos hechos pudieron ya haber sido descubiertos con las diligencias realizadas y no lo fueron por un comportamiento negligente de la Administración” MARTÍN FERNÁNDEZ, J / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Una primera lectura...*, op.cit. Pág. 386.

⁹⁷⁹ Artículo 139.2 LGT.

cumplen los requisitos y que todo esta correcto puesto que ello le puede beneficiar o perjudicar sobremanera en un futuro. Ello conllevará, como ha manifestado la doctrina, que : “Desde el punto de vista práctico, la Administración tributaria, acostumbrada a desarrollar las actuaciones de control en vía de gestión con fuerte apoyo informático y mediante procedimientos masivos, deberá realizar un esfuerzo para motivar adecuadamente sus actuaciones y, probablemente, existan mayores problemas en estos procedimientos para efectuar en los actos resolutorios una descripción pormenorizada de los hechos y actuaciones realizadas que para fundamentar jurídicamente la resolución adoptada”⁹⁸⁰.

La segunda forma de terminación prevista por el artículo 139.1 b) es la caducidad. Ésta tiene las mismas características que en los procedimientos anteriores ya que la ley se remite a la regulación general. Sin ánimo de ser exhaustivos, puesto que ya lo hemos tratado en varias ocasiones, recuérdese que transcurridos los seis meses sin resolución el procedimiento se tiene por concluido, la prescripción por no interrumpida y los posibles ingresos realizados por el obligado tributario tiene el carácter de ingresos extemporáneos efectuados sin requerimiento. Ahora bien, ello, sin perjuicio, de que los documentos obtenidos y las actuaciones realizadas conserven su validez para poder ser utilizados en otros procedimientos que se inicien. Por último, como hemos venido manteniendo, la ley no dice nada en relación de los intereses de demora, pero “la interpretación acorde con el mandato del artículo 26.4 LGT creo que solo puede ser entendida considerando que la no exigibilidad de intereses de demora lo será por el tiempo transcurrido desde que finiquitó el plazo de resolución del procedimiento de comprobación limitada –o de verificación de

⁹⁸⁰ GASCÓN CATALÁN, J “Procedimiento...”, op.cit. Pág. 64.

datos- hasta que se dicte resolución expresa declarando la caducidad de dicho procedimiento”⁹⁸¹.

Esta terminación por caducidad además es otra de la muestras de la incoherencia existente en relación a la posibilidad de realizar este procedimiento por los órganos de inspección. Jurídicamente y materialmente resulta, cuando menos, extraño que mientras que la caducidad está vetada para los procedimientos de inspección, sin embargo, si un órgano de inspección utiliza este procedimiento para su comprobación o investigación, sí esté “amenazado” por la existencia de la caducidad y sus efectos. Si ya argumentamos la dificultad de que un órgano de inspección, opte de *motu proprio*, a autolimitarse sus competencias más aún si además le persigue la amenaza de la perención.

Por ultimo, el artículo 139.1 c), en la línea de lo que se ha regulado para muchos de los procedimientos de gestión, establece que la comprobación limitada podrá terminar: “*Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada*”. Manifestada ya nuestra opinión de lo impropio e incorrecto desde el punto de vista técnico y jurídico de que un procedimiento concluya por el inicio de otro⁹⁸², en estos supuestos, además, afirma la doctrina que “en tal caso estaríamos ante un único procedimiento instrumentado en dos fases, la de gestión, según los arts. 136a 140 LGT, y la de inspección, desarrollada conforme al 141 y ss; perdiendo entonces el procedimiento de comprobación limitada su carácter autónomo para convertirse en un trámite del procedimiento inspector; De la redacción del artículo parece desprenderse que el ámbito del procedimiento inspector, cuya iniciación suponga la terminación del de comprobación limitada, ha de ser más amplio que el de éste

⁹⁸¹ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 365.

⁹⁸² Nos remitimos a lo manifestado en capítulos anteriores; el del procedimiento de devolución, del de procedimiento de verificación de datos o el capítulo III dedicado a las normas comunes de los procedimientos.

porque debe incluirlo”⁹⁸³. Ahora bien, pareciéndonos esta solución adecuada, creemos que debiera haber sido adoptada por la propia LGT, porque como ya se puso de manifiesto, ni la Ley, ni el proyecto de reglamento prevén la posibilidad de la concatenación de procedimientos y por tanto tampoco la acumulación de plazos. Siendo una opción aceptable, su aplicación será más complicada ya que no se regula y además podría crear agravios comparativos con otros procedimientos. Lo que resulta altamente criticable es que el legislador no haya realizado previsiones de este tipo.

Además la Inspección puede iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada el cuál entendemos no debiera ser por el mismo objeto que el llevado a cabo por Gestión , del mismo modo, cabría plantearse si acabado un procedimiento de comprobación limitada podría iniciarse otra igual pero por la Inspección de los tributos; hemos detener en cuenta que el artículo 140 prevé los efectos preclusivos para las resoluciones objeto de estos procedimientos pero no para lo comprobado en ellos sin que medie dicha resolución. La cuestión no es sencilla, aún así entendemos que debe iniciarse, en estos casos, un procedimiento inspector normal, puesto que otra opción atentaría al principio de seguridad jurídica, de celeridad y eficacia de la Administración y atentaría contra las garantías más básicas de los obligados tributarios. En cualquier caso, como ocurría en el supuesto anterior, debiera haber sido tratado por el propio legislador ya que las soluciones planteadas por la doctrina son meras conjeturas.

Unido a ambos problemas, se ha afirmado que esta forma de resolución será obligatoria para los casos en que “el contribuyente aporte voluntariamente documentos con objeto de esclarecer la situación objeto de comprobación en el trámite de alegaciones en la defensa de la corrección y veracidad de la

⁹⁸³ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 630.

autoliquidación tributaria. Situación ésta que obligaría a recurrir a esta misma forma de terminación de manera que es expediente pase a manos de la Inspección, que será el órgano que examine los documentos en cuestión y emita una resolución al respecto”⁹⁸⁴. Sin embargo, la realidad práctica demuestra algo distinto. Es difícil de imaginar un supuesto de comprobación limitada en el que el contribuyente, con interés en que el procedimiento sea rápido, enseñe al órgano de gestión por iniciativa propia cierta documentación “vetada” pero que le llevaría a dictar una liquidación provisional correcta y adecuada, y que este órgano rechace la resolución para enviarla a inspección, en contra del principio de celeridad y de economía procesal. Como ya hemos planteado con anterioridad, dicha cuestión hará que nuevamente comiencen a sustanciarse problemas de competencia ante los Tribunales; Y es que en el trasfondo de todo ello, se cuestiona hasta el sentido de la distinción entre unos y otros órganos⁹⁸⁵.

Igualmente queda sin resolver la posibilidad de impugnación del acuerdo por el que se decide iniciar un nuevo procedimiento, en cuyo caso la motivación del mismo deberá ser detallada, en caso de que admitiéramos dicha impugnación, su suspensión evitaría el inicio del nuevo procedimiento hasta que se levantase la misma⁹⁸⁶.

⁹⁸⁴ PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág.637

⁹⁸⁵ De esta forma se ha afirmado que: “bien esta una división orgánica y competencial en atención a los principios que guían las distintas modalidades de comprobación y, por supuesto, la potencialidad efectiva de los medios personales y técnicos de cada órgano, pero no un procedimiento distinto para cada tipo de obligado tributario, atribuyéndole así diferentes garantías en orden al supuesto en concreto a comprobar en que se encuadre.(...) De manera que hubiera podido regularse unas normas comunes del procedimiento de comprobación tributaria, para después ordenar las específicas del mismo cuando se desarrolle una comprobación limitada y cuando se trate de una comprobación global, a la vista de la inequívoca, y, vaticinamos, cada vez más frecuente complementariedad de la comprobación limitada e inspectora. Estas razones llevan a que, aunque nos encontramos ante el nacimiento de un nuevo procedimiento, como es el de la comprobación limitada, apostemos por la unificación de la comprobación limitada y la comprobación plena de la Inspección. Sin embargo, la voluntad diferenciadora de ambos procedimientos queda patente en el recorrido por las normas procedimentales de la comprobación limitada...”. PATÓN GARCÍA, G. “Notas acerca...”, op.cit. Pág. 638.

⁹⁸⁶ En el mismo sentido Vid. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit.

Por su parte el proyecto de reglamento no soluciona ninguna de las problemáticas esbozadas, simplemente realiza una remisión genérica al artículo 103. 6 del mismo texto por el que se regulan las normas comunes de los procedimientos en relación con la terminación por inicio de otro procedimiento. Como ya se vio, éste prevé la validez a efectos de la obligación de resolver de un solo intento de notificación; la necesidad de que, en el caso de que se haya iniciado como consecuencia del procedimiento de aplicación de los tributos uno sancionador, sobre éste último exista resolución expresa en la que se declare las circunstancias, sin perjuicio del inicio de un nuevo procedimiento posteriormente; y, por último la conservación de validez de las actuaciones y documentos utilizados en el procedimiento.

En nuestra opinión, esta forma de terminación que en este caso es por inicio del procedimiento inspector, nos parece impropia e incorrecta y generadora de numerosos problemas sin fácil solución. El legislador, pensando en la Administración, establece una forma de concluir los procedimientos de aplicación de los tributos, que además de poder alargar sobremanera la situación de pendencia con la Hacienda Pública, conlleva demasiados interrogantes que nos hacen concluir en el innecesario establecimiento de éste o en la necesidad de una regulación sobre el particular.

El tratamiento del régimen jurídico de este procedimiento estaría absolutamente incompleto sin realizar un estudio del artículo 140 de la Ley. La regulación del mismo probablemente sea una de las más importantes en relación con la aplicación de los tributos, puesto que por fin, se “escucha” a la doctrina y se prevén efectos preclusivos para las resoluciones resultantes de este procedimiento. Uno de los mayores ataques a la seguridad jurídica que se producía como consecuencia de la regulación anterior, era precisamente por la falta de previsión de un precepto de estas características. En efecto, del tenor

literal de la LGT de 1963 una liquidación provisional dictada por un órgano de gestión era libremente modificable por un órgano inspector en un momento posterior. No fue poca la jurisprudencia y doctrina que en base a los principios de seguridad jurídica, la doctrina de los actos propios por la que la Administración no puede ir contra sus propios actos, y a la unidad de la Administración, que actúe por medio de uno u otro órgano, sigue siendo una y por tanto no puede modificar sus propios criterios, reconoció ciertos efectos vinculantes de las mismas. Aún así la cuestión no fue sencilla, ya que se basaba en distinguir, a su vez, el alcance de la competencia que había llevado a dictar dicha liquidación. Desde luego los efectos de las liquidaciones provisionales fue uno de los grandes problemas de la anterior regulación que además quedó sin una solución clara⁹⁸⁷.

Dispone la LGT: *“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior 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”*. Por tanto, se atribuyen efectos preclusivos a las resoluciones dictadas como consecuencia del procedimiento de comprobación limitada; ahora bien, si el procedimiento caduca o da lugar al inicio de otro procedimiento las actuaciones ya comprobadas por la Administración ni son conocidas, en muchos caso por el obligado, ni tampoco gozan de esos efectos preclusivos. Por tanto, se trata de un efecto preclusivo limitado al afectar sólo a dichas resoluciones. Además como ha afirmado la doctrina, debe tenerse en cuenta que “la LGT no prohíbe abrir una nueva comprobación limitada o un procedimiento inspector sobre el objeto ya `tocado`, sino que lo que prohíbe es la

⁹⁸⁷ En la primera parte de este trabajo se hace un estudio exhaustivo de dicha problemática. Nos remitimos al mismo para profundizar sobre ello.

REGULARIZACIÓN de ese objeto salvo que se den las circunstancias citadas (actuaciones distintas que descubran nuevos hechos). Un terreno frágil y movedizo”⁹⁸⁸. Ello provoca que irremediamente se deba estar a cada caso concreto para poder averiguar el respecto no a este establecimiento del artículo 140.1, aún así, coincidimos con la doctrina en que “...debe interpretarse que, después de una liquidación provisional, no cabe otra con igual alcance, pero es indiscutible que, practicada una liquidación provisional a partir de una comprobación parcial gestora, esa parte de la situación tributaria del administrado no puede ser objeto de revisión, sin declarar lesivo el acto anterior. Llegar a una conclusión en sentido contrario supondría desoír los dictados del principio de seguridad jurídica que debe ser prevalente en estos casos al propio principio de legalidad”⁹⁸⁹.

A nuestro juicio, con algunos problemas, pero en líneas generales creemos que se ha ganado en seguridad jurídica y en respeto a los derechos de los contribuyentes, y ello, porque los órganos de gestión gozan en la actualidad de tan amplio elenco de competencias que su investigación o comprobación necesitaba del establecimiento de estos afectos. A pesar de que algún sector doctrinal afirma la relativa frecuencia con la que dichos efectos van a

⁹⁸⁸ LAMOCA PÉREZ, C. Ponencia “Nuevo régimen de las actas de Inspección...”, op.cit. En la misma línea, “... el procedimiento de comprobación limitada, *per se*, no puede ofrecer seguridad jurídica absoluta. El hecho de que las actuaciones realizadas se lleven a cabo con una evidente limitación de medios hace posible que concurren las circunstancias a que acabamos de referirnos: que se descubran nuevos hechos o circunstancias como resultado de nuevas actuaciones. De la lectura de tal precepto ¿podemos deducir que la excepción permite nuevas actuaciones, en el uso de facultades diferentes, sobre una misma obligación o elemento ya comprobado, siquiera sea limitadamente? ¿Cuál es entonces la virtualidad del mismo? A nuestro juicio todavía bastante, pues si bien es cierto que no impide una nueva comprobación sobre unos mismos elementos de la obligación tributaria, sino volver a realizarla *en ejercicio de las mismas facultades*, se limitan los posibles cambios de criterio en la apreciación de unos hechos ya comprobados. Por lo mismo ha supuesto un avance importante en la medida en que supone el respeto a la comprobación ya realizada por un órganos diferente”. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. en CAPIT. VI “Procedimiento de Inspección” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 526.

⁹⁸⁹ PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre los efectos...”, op.cit. Pág. 138.

producirse⁹⁹⁰, creemos que estas actuaciones se van a convertir en normales del procedimiento de gestión y que tal y como ha quedado configurado este procedimiento su utilidad puede ser muy alta para evitar las bolsas pequeñas y medianas de fraude.

Otra cuestión que nos parece menos adecuada en la ley es, como ya hemos afirmado en otras ocasiones, el hecho de que los resultados de dichas regularizaciones sigan plasmándose en liquidaciones provisionales. Como ha afirmado la doctrina; “es fundamental resaltar este carácter preclusivo de la resolución alcanzada en los procedimientos de comprobación limitada, que hace que las liquidaciones, aunque las llamemos provisionales, se sitúen, podríamos decir, a medio camino entre las provisionales en sentido estricto, como las derivadas de los procedimientos de verificación de datos, y las definitivas nacidas de un procedimiento de inspección con comprobación total y acabada”⁹⁹¹. Aunque, ya expusimos en el capítulo anterior, nuestra disconformidad con la no atribución de efectos preclusivos a aquello que se comprueba formalmente en el procedimiento de verificación de datos, una vez establecido así debiera haberse distinguido entre unas y otras, ya que su régimen jurídico es radicalmente distinto. Aunque algún sector de la doctrina ha entendido que no son tanto unas liquidaciones distintas sino más bien una excepción al régimen jurídico de las mismas⁹⁹², nosotros afirmamos estar asistiendo a dos figuras diferenciadas, por lo cuál creemos que la denominación

⁹⁹⁰ “La cuestión es que si se tiene en cuenta la precariedad de medios y las limitaciones propias de este procedimiento, no será raro que tales situaciones se den con mayor frecuencia de la que quiere ver la Ley, y los efectos preclusivos que podían derivarse de la resolución no lleguen a producirse”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 472.

⁹⁹¹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 268.

⁹⁹² Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 471.

es errónea y debieran calificarse como liquidaciones parcialmente definitivas. Ello produciría mayor seguridad para el obligado tributario y no induciría errores, puesto que si los aspectos comprobados no pueden volverse a tratar salvo nuevos hechos, esas circunstancias han quedado parcialmente comprobadas y, de ahí, que se trate de liquidaciones parcialmente definitivas⁹⁹³.

En definitiva, coincidimos plenamente con TEJERIZO LÓPEZ en afirmar que “Sin desconocer que este precepto supone un avance considerable respecto de la situación existente hasta ahora, debemos señalar que nos parece insatisfactorio: a) revela un temor, posiblemente inconsciente, a que la comprobación sea incompleta por razón de las limitaciones de investigación. Ahora bien, este temor es infundado, en *primer lugar* porque las limitaciones (...) no son tan grandes como para evitar una investigación adecuada a cada situación; en *segundo término*. Porque pone de relieve una cierta desconfianza respecto al trabajo que realizan los órganos de gestión; y, *por último*, porque dado el grado de información que posee la Administración tributaria española, sólo en casos muy aislados aparecerán nuevos hechos que no hubieran sido tenidos en cuenta con anterioridad. B) Provoca que un gran número de contribuyentes se encuentren en estado de pendencia, a pesar de haber sido investigados y analizados suficientemente todos sus datos tributarios, porque sólo el transcurso del plazo de prescripción (...) convertirá las liquidaciones en definitivas...”⁹⁹⁴.

⁹⁹³ Como se ha mantenido: “Una vez que el órgano de gestión obtiene en el curso de sus actuaciones de comprobación suficientes elementos de prueba como para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración presentada, tras el correspondiente trámite de audiencia al interesado, emite una liquidación que habría que calificar de “definitiva parcial”. Ni los órganos de gestión ni de inspección pueden modificar libremente las liquidaciones provisionales de oficio como consecuencia de nuevas actuaciones de comprobación. Ello es así porque los elementos de prueba en poder de la Administración que han sido empleados para tal cometido subsisten con posterioridad”. HURTADO GONZÁLEZ, J. F. “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.14.

⁹⁹⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 221.

El segundo apartado de este artículo 140, por último en relación con el régimen jurídico, establece una precisión de dudoso encaje legal. Así se prevé la conformidad por el obligado tributario con hechos o elementos determinantes de la deuda en cuyo caso “*no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho*”. Dicha conformidad es propia de los procedimientos de inspección⁹⁹⁵, y vemos en ella una muestra más de las características tan similares a la misma que tiene este procedimiento. Ni el proyecto de reglamento ni la Ley regulan nada más sobre el particular por lo cual entendemos que ya que no existen actas como en el procedimiento inspector, dicha conformidad se tendrá que manifestar por escrito en el trámite de alegaciones; además, como manifiesta ESEVERRI dicha conformidad debe ser expresa, relacionada con hechos y elementos determinantes de la deuda, nunca con calificaciones jurídicas, y, si como consecuencia de este procedimiento se abriera un procedimiento sancionador y se impusiese una multa esta se vería reducida en el 30 por ciento; Por último, y consideramos de gran importancia “la prohibición de la impugnación de los hechos a los que se presta conformidad por el obligado tributario, no puede ser tomada como una prohibición taxativa o absoluta porque atentaría contra el principio constitucional de la tutela judicial efectiva, de modo que, si los contribuyentes así lo desean, naturalmente que pueden impugnar las liquidaciones derivadas de un procedimiento de comprobación limitada en base a los hechos en los que hubiera dado la conformidad, lo que sucede es que demostrar en vía jurisdiccional que tales hechos no se corresponden con la

⁹⁹⁵ En este sentido, “la conformidad del obligado con los hechos y la imposibilidad de dar marcha atrás respecto de la misma, previa impugnación, a no ser que pruebe que se incurrió en error de hecho, es una previsión típica aplicable a los hechos recogidos en las actas inspectoras”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 942.

realidad será más difícil de probar, pero tal dificultad no puede impedir el ejercicio de un derecho constitucional del ciudadano”⁹⁹⁶.

En conclusión, a pesar del contenido del precepto, y de algunos sectores doctrinales que la valoran correctamente⁹⁹⁷, hemos de concluir que el obligado tributario podrá impugnar los hechos y elementos cuando así lo estime oportuno⁹⁹⁸. Por lo cual, no alcanzamos a entender el porqué de su establecimiento en este artículo.

⁹⁹⁶ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 363.

⁹⁹⁷ “la introducción de la conformidad resulta estar plenamente justificada en el momento del cierre de comprobación limitada, esto es, en materia de aplicación de los tributos donde se aprecia una gran sensibilidad del contribuyente. Máxime en aquellas situaciones en que el órgano gestor liquida sin que se haya llegado a obtener una certeza absoluta en relación con el caso concreto, en las cuales se pone de manifiesto la combinación existente entre el interés administrativo de determinar correctamente las obligaciones tributarias y el interés del particular a que se solucione el conflicto tributario que le afecte de una manera pronta y satisfactoria, que puede encontrar un alivio eficaz adoptando una tendencia proclive a introducir mecanismos convencionales en el ámbito de la comprobación limitada”. PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre los efectos...”, op.cit. Pág. 139.

⁹⁹⁸ La mayoría de la doctrina, se muestra crítica con dicha inclusión y no la considera aplicable; Además de lo expuesto, consideramos interesante recoger algunas de las manifestaciones más claras en relación a la misma:

- “Resulta sorprendente que la segunda parte de este precepto prohíba expresamente la posibilidad de impugnar los hechos o elementos determinantes de la deuda tributaria sobre los que se ha prestado consentimiento, salvo que se pruebe que se incurrió en error de hecho. Resulta frecuente que en el trámite de audiencia se preste conformidad sobre aspectos de la deuda tributaria sobre los que luego se observa algún tipo de error, que no necesariamente ha de ser de hecho. Consideramos que se trata de una merma innecesaria de los derechos de los ciudadanos”. HURTADO GONZÁLEZ, J. F. “La comprobación limitada...”, op.cit. Pág.20.

-“... en relación con los efectos, dice la LGT que los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya *prestado conformidad* expresa *no podrán ser impugnados* salvo que pruebe que incurrió en error de hecho. Esto puede tener eficacia en vía administrativa, pero no en vía jurisdiccional⁹⁹⁸ (sin perjuicio de la aplicación del principio de «actos propio»»”. RECUERO ASTRAY, J.R. “Procedimiento de gestión e Inspección...”, op.cit. Pág.658.

-“el administrado no puede impugnar los hechos o elementos a los que él haya prestado conformidad expresa, salvo prueba de error de hecho. Vamos a ver: sobre los hechos, las manifestaciones no vinculan; y sobre el derecho-los elementos- no cabe confesión ni hay que probar error de hecho alguno. Lo provisional es provisional: si la Administración se autovincula a su actuación previa, eso no justifica una contrapartida del administrado de pérdida de derechos”. BANACLOCHE, J. “El procedimiento...”, op.cit. Pág.13.

Ha quedado expuesto el régimen jurídico de este procedimiento, cuya regulación, en líneas generales, nos parece correcta y una muestra de su cercanía la procedimiento de inspección, quizá por ello, no podamos concluir el mismo sin precisar que, como se observa, entre las formas de terminación no se contempla la nueva figura de las actas con acuerdo que si se prevé para los procedimientos de inspección. Sobre las mismas se presentó la enmienda número, 323 en el Congreso y 289 en el Senado por la que se pretendía incluir en el texto del artículo 139 la terminación por resolución previo acuerdo con el obligado tributario a similitud de los supuestos recogidos por las actas con acuerdo en el artículo 155.1 LGT. Ciertamente, debido a la amplitud de la comprobación establecida para los órganos gestores que apenas encuentra diferencias es posible argumentar la inclusión de estas⁹⁹⁹, pero bajo nuestro punto de vista, consideramos correcta la opción prudente tomada por el legislador atribuyendo esta posibilidad sólo a los órganos de inspección, ahora bien, dicha limitación carece absolutamente de sentido si las comprobaciones limitadas son llevadas a cabo por la propia Inspección.

Por último, nos llama la atención que de la normativa de la comprobación limitada no resulte que se pueda solicitar por el obligado tributario la ampliación

⁹⁹⁹ En este sentido afirma la doctrina: "... tendría que haberse adoptado la forma de acuerdo o concordato en la terminación del procedimiento de comprobación limitada para que, al menos en los casos en que existiera una colaboración decisiva del obligado tributario en la determinación de la deuda tributaria, la liquidación se convirtiera en definitiva en coherencia con la institución de cosa comprobada que prohíbe comprobar dos veces el mismo elemento tributario.

En segundo lugar, la celebración del acuerdo que se inserte dentro de una comprobación parcial, como la que pueden desarrollar los órganos gestores, no obstaculizará el conocimiento de nuevos elementos de relevancia para la determinación de la obligación tributaria". PATÓN GARCÍA, G. "Ideas sobre los efectos...", op.cit. Pág. 142. Igualmente: "Las actas con acuerdo (...) flexibilizan de una parte la actuación administrativa, y aumentan la seguridad jurídica de los sujetos pasivos de otra. Además, permiten un mejor ajuste de la fiscalidad a situaciones que no pueden ser tratadas con precisión por la indeterminación de los presupuestos, ausencia de un mercado suficientemente significativo y preciso, o por falta de determinación y claridad de la norma misma. (...) se limitan los citados acuerdos al procedimiento de inspección. Nada justifica esta limitación". CALVO ORTEGA, R. "El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos". R. Nueva Fiscalidad. Num. 8. Septiembre 2003. Pág. 56.

de la comprobación y por tanto una inspección de su situación completa, a pesar de las indicaciones de la Comisión¹⁰⁰⁰. Resulta por tanto que si la Inspección realiza estas actuaciones de comprobación limitada el obligado no tendría dicha posibilidad, aunque hay sectores doctrinales que entienden que sí¹⁰⁰¹, produciéndose así la paradoja de que la utilización de dicho procedimiento de comprobación limitada en vez de uno de inspección de carácter parcial puede producir limitaciones en los derechos y garantías de los obligados tributarios. Pero es que si se admitiese que debido a las potestades de inspección puede el obligado solicitarlo en el procedimiento de comprobación abreviada, el agravio comparativo sería aún mayor ya que para un mismo procedimiento los efectos atribuidos variarían en función de uno u otro órgano del mismo ente jurídico¹⁰⁰²; la Administración. El contribuyente se relaciona con la Administración en general y la organización interna que ella decida tener para su mayor eficacia en ningún momento puede suponer un desagravio o un ataque al principio de igualdad. Creemos que la posibilidad de que el obligado tributario solicite una inspección general, según los términos del artículo 149 LGT, queda vetada para este procedimiento de comprobación limitada, lo lleve a cabo el órgano que lo lleve a cabo. Lo cuál no quiere decir que nos parezca acertado, sino más bien todo lo contrario: Debiera haberse recogido por la Ley dicha posibilidad puesto que siendo la comprobación limitada de unas características tan similares a la comprobación parcial, como veremos a continuación, no es de recibo que porque la Administración, para su funcionamiento más efectivo, se organice a través de

¹⁰⁰⁰ “... ha de reconocerse al obligado tributario el derecho a solicitar que, ante el anuncio del inicio de una comprobación de este tipo, se remita el expediente a la inspección, al objeto de que pueda practicársele una comprobación de carácter general respecto al tributo y ejercicios afectados”. Informe 2001..., op.cit. Pág. 137.

¹⁰⁰¹ “las actuaciones de comprobación limitada realizadas por la inspección como actuaciones de carácter parcial, tal y como ha ocurrido hasta ahora, debe permitir, a pesar del sometimiento de la Inspección en la realización de estas actuaciones a lo dispuesto en los artículo 136 a 140 art. 141.h) de la Ley], que el obligado pueda acogerse a lo dispuesto en el artículo 149 de la Ley y pedir, en estos casos, una inspección de carácter general”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit. Pág. 930.

¹⁰⁰² En el mismo sentido, vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord.). *Comentarios...*, op.cit.

distintos órganos, ello produzca un menoscabo en las garantías del obligado tributario.

Ciertamente, la línea tan frágil y difusa que divide las actuaciones de unos y otros órganos es la raíz de la mayoría de los problemas que pueden surgir en este procedimiento, por ello consideramos necesario intentar realizar un estudio sobre la misma.

7.4.- Los límites entre el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector. Las funciones de comprobación e investigación.

La comprobación limitada es un procedimiento que según hemos afirmado conlleva actuaciones tanto de comprobación como de investigación. Ello, se deriva de los medios al alcance del órgano que instruya este procedimiento a través de los cuales puede, a nuestro juicio, realizar todo tipo de actuaciones a excepción, como se ha visto, del examen de la contabilidad, del requerimiento de información sobre movimientos financieros, y, de la salida salvo en los casos excepcionales explicados, de su lugar de trabajo para realizar la investigación o comprobación. Tradicionalmente, se había afirmado que los órganos de gestión comprobaban y los de inspección investigaban, pero como ya hemos matizado con anterioridad, si la *comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, y la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios*¹⁰⁰³ según la LGT, hemos de afirmar con rotundidad que en

¹⁰⁰³ Artículo 145. 2 y 3. LGT.

el procedimiento de comprobación limitada se están conteniendo ambas actuaciones¹⁰⁰⁴. A lo mejor, carece en la actualidad de sentido distinguir entre unas u otras o intentar separarlas y se debiera optar por el la distinción en función del objeto¹⁰⁰⁵ o por el acercamiento de la comprobación gestora a las características de la inspectora dejando a un lado las clásicas distinciones y categoría entre órganos y buscando un sistema garantista, seguro pero a la vez eficaz y rápido¹⁰⁰⁶.

¹⁰⁰⁴ La doctrina ha intentado realizar una diferenciación conceptual de ambas funciones aunque ello demuestra más aunque ambas se contienen en la comprobación limitada. “Aunque lo cierto es, no obstante, que dicha distinción entre la comprobación e investigación debe reconducirse a sus justos términos: en el momento de inicio de la actuación administrativa se desconoce en múltiples ocasiones si ésta alcanzará a datos declarados o no declarados o incorrectamente declarados, cuestión que sólo puede ser conocida con certeza una vez realizada aquélla. De ahí que sea una diferenciación que, si quiere mantenerse y dotarse de alguna relevancia jurídica, deba derivarse más propiamente de forma mediata a partir de las concretas facultades que están a disposición de la Administración en un determinado procedimiento: si se permite el empleo de medios o instrumentos con los que el órgano administrativo puede alcanzar al conocimiento de datos no declarados [los «datos y antecedentes» que obren en su poder a que alude el art. 136.b) de la LGT, por ejemplo] se estará en presencia de una actividad que puede ser investigadora, con independencia de la denominación empleada por la normativa («comprobación limitada» en el ejemplo anterior). Ello salvo que se hubiera establecido por la norma como presupuesto procedimental de la actuación administrativa la presentación de una declaración o que se previera que en aquella solo pudiera recaer sobre el contenido de ésta, lo que no ocurre en el caso mencionado (art.136.1 de la LGT)”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La necesaria clarificación conceptual...”, op.cit. Pág. 140.

¹⁰⁰⁵ En este sentido, “El problema se acentúa al definirse como funciones inspectoras las de comprobación e investigación. Se mantiene de esta forma aquella diferenciación clásica entre comprobación gestora e inspectora lo que conduce inexorablemente a conservar la diferenciación entre los distintos cuerpos de funcionarios, siendo más útil, desde nuestro punto de vista, distinguir las actuaciones comprobadoras por el objeto sobre el que recaen, su alcance, los medios que utilizan y los efectos que producen, de forma que una modificación de la organización administrativa o la evolución del sistema tributario sólo requerirá revisiones puntuales de la ley pudiendo conservar las características de permanencia y generalidad predicables de toda norma codificadora”. D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 673.

¹⁰⁰⁶ “...la comprobación sustantiva que realizan los órganos gestores tiene un especial parangón con aquella llevada a cabo por la Inspección. En general, esta circunstancia debe hacer acreedora a la comprobación gestora de los mismos efectos que posee la comprobación inspectora. Así pues, la institucionalización de esta forma de control debe mostrarse permeable a las necesidades de protección jurídica del contribuyente y el mayor rigor en el procedimiento, no debe hacer olvidar que el reconocimiento de efectos vinculantes de los aspectos comprobados en el procedimiento de comprobación limitada exige un aporte de coherencia al proceso de equilibrio entre derechos y garantías e intereses recaudatorios. Esta reclamación se justifica en dos motivos primordiales: primero, la cada vez más frecuente complementariedad de la comprobación limitada e inspectora y, segundo, los principios basilares de la comprobación limitada (en esencia proporcionalidad y eficacia) que deben inspirar todo procedimiento. PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre los efectos...”, op.cit. Pág. 136

No le falta razón a la doctrina, al afirmar como causas de esta identificación comprobación- investigación, que “probablemente, a la evolución en los métodos y el sistema de gestión tributaria, se les ha sumado otra razón que explica el fraccionamiento competencial en las labores de comprobación material: el intento de equilibrar la distribución funcional de las tareas liquidadoras y comprobadoras. Estas circunstancias han desembocado en la adopción del criterio de división en niveles, comprobación gestora y comprobación inspectora, de distinta intensidad y alcance, en razón de la importancia de los sujetos pasivos por su trascendencia económica(...)En este sentido, la comprobación material que realizan los órganos gestores y los órganos inspectores gozan de la misma naturaleza, finalidad y concepción jurídica, el paso de sede gestora a sede inspectora está determinado por dos tipos de necesidades: búsqueda de mayor cualificación técnica en el personal que integra la Inspección (para examinar la documentación contable) y una mayor actividad inquisitiva en la esfera privada del contribuyente, que irá acompañado por un mayor grado de garantías para el administrado (caso del requerimiento a terceros, visita a establecimientos mercantiles, etc.). Esta situación exige un replanteamiento sobre cuál ha de ser el papel a desempeñar por la comprobación gestora. Entendemos que la elección ha de ser aquella que tenga por directriz una concepción de la actividad comprobadora basada en relaciones de complementariedad, en cuyo seno se integran las actuaciones llevadas a cabo por órganos gestores e inspectores, ante el hecho cierto de la cohabitación competencial entre ambos. Qué duda cabe que la función comprobadora se verá en muchos casos fraccionada a causa de la distribución competencial a que se ve sometida, provocándose una ruptura del principio de unicidad, pero en esos casos deberán reforzarse los lazos de interrelación y coordinación orgánica. Con todo, habrá de respetarse el espacio propio de esa fase gestora previa e independiente

ante la posibilidad de que ésta sea la definitiva en el procedimiento de comprobación iniciado, sin necesidad de desarrollar unas actuaciones inspectoras más incisivas en el ámbito particular del sujeto pasivo”¹⁰⁰⁷.

Ciertamente podría haberse optado en la actual LGT por establecer una competencia general de comprobación y limitar, en su caso, ciertos medios al alcance de unos y otros órganos. Tampoco nos parece del todo incorrecta la opción acogida por la Ley si bien adolece de varios defectos. Si partimos de la creencia manifestada de que las competencias comprobadoras e investigadoras son la mismas y sólo las diferencian el posible veto a algunos medios, no es incorrecto la regulación del procedimiento de comprobación limitada, pero debiera haberse hecho como propio de Gestión, y no solapar más las competencias entre estos últimos e Inspección. Igualmente debiera haberse tenido en cuenta el alcance de dichas facultades a la hora del establecimiento de las consecuencias derivadas de los mismos. Y es que, las diferencias entre un procedimiento de comprobación limitada y uno de comprobación ejercido por los órganos de gestión son muy importantes en relación con los efectos¹⁰⁰⁸. Por un lado, de una comprobación gestora por muy completa que sea nunca podrá derivar una liquidación definitiva, con independencia de que no haya posibilidad de que aparezcan nuevos hechos que en el futuro pudiera justificar una intervención inspectora¹⁰⁰⁹, por otro lado, para estas comprobaciones realizadas

¹⁰⁰⁷ PATÓN GARCÍA, G. “Un apunte...”, op.cit. Pág. 42-43

¹⁰⁰⁸ No comparte esta opinión PATÓN GARCÍA: “en mi opinión, la modalidad de comprobación limitada no modifica su esencia y sus límites con ocasión del órgano que la realice, pese a su inclusión dentro de las tareas de inspección tributaria. Esta última circunstancia sólo puede deberse a la predisposición ya clásica del legislador de protección del ámbito de competencias del órgano inspector, y ello, aun habiendo perdido en el texto de la LGT toda referencia orgánica”. PATÓN GARCÍA, G “Un apunte sobre...”, op.cit. Pág. 31.

¹⁰⁰⁹ “Podría justificarse el carácter de provisional de la liquidación por el carácter parcial de la comprobación limitada. Pero también podría ocurrir que el ámbito de esta comprobación se extendiera dentro de sus límites a la totalidad de la situación tributaria del obligado, y aún entonces se produciría el sinsentido de que la liquidación mantuviera su carácter de provisional, sin perjuicio de ser definitiva en el ámbito de su actuación; y sin posible modificación a salvo de nuevos hechos o circunstancias en actuaciones distintas a las ya realizadas”. MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág. 632. en el miso

por los órganos de inspección se prevén las actas con acuerdo, y, como hemos visto, igualmente también hay diferencias en cuanto al desarrollo y tramitación del procedimiento¹⁰¹⁰. Pero lo que resulta realmente paradójico, es que el contenido de la comprobación, es exactamente el mismo, aunque algún medio pueda quedar vetado a los órganos de gestión. Por ello, consideramos que si se quería diferenciar entre unos y otros órganos debiera haberse seguido a la Comisión para la reforma de la LGT y haber establecido un plazo de dos años para poder iniciar este procedimiento y que el mismo fuera referido al periodo impositivo o periodo de liquidación comprendido en el año natural del tributo¹⁰¹¹, con independencia de las otras limitaciones en cuanto a los medios en las que si se ha seguido lo propuesto inicialmente¹⁰¹². Esta limitación temporal hubiera dotado de sentido a esta comprobación limitada como procedimiento claramente diferenciado del inspector. Al no haberse hecho así parece que la única razón que deriva unas consecuencias u otras es que dicha comprobación la realice uno u

sentido: “Parece claro que si la comprobación llevada a cabo es parcial, puede admitirse que la liquidación que de ella se derive deba ser provisional, pero tal no debería suceder si la comprobación ha abarcado todos los extremos correspondientes a un tributo. Más aún, sería deseable que ello se produjera en la mayor parte de los caso posible, con el fin de dotar de agilidad a la actividad de la propia Administración tributaria”. TEJERIZO LÓPEZ, J.M “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir) *La reforma...*, op.cit. Pág. 22-221.

¹⁰¹⁰ Nos remitimos a lo ya explicado pero sirva a título de ejemplo, la posibilidad de solicitud de ampliación de las actuaciones, o los posibles efectos más favorables que un determinado obligado puede obtener de entregar toda la documentación sin que exista veto alguno y así conseguir y una resolución más rápida, que si además fuese a devolver, la ventaja sería aún mayor.

¹⁰¹¹ En relación con la posible regulación de un procedimiento de comprobación limitada la Comisión proponía: “Las especialidades estarían referidas tanto a los límites como al procedimiento. Por lo que respecta a los primeros, se propone el establecimiento de un plazo para su iniciación de dos años contados desde el fin del plazo voluntario para la declaración o autoliquidación. Asimismo, su alcance ha de quedar limitado a un período impositivo o, en su caso, a los períodos de liquidación comprendidos en el año natural de un único tributo”. Informe 2001, op.cit. Pág.143.

¹⁰¹² “En este tipo de comprobación la Administración no podrá hacer uso de las siguientes facultades: examen de la contabilidad mercantil; realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración; examen de movimientos financieros, salvo casos previstos en la norma; verificación física de las operaciones o inversiones; y, por último, realización de requerimientos de información a terceros”. Informe 2001, op.cit. Pág.143.

otro órgano. Cuestión que es aún más absurda de ser utilizado este procedimiento por los órganos de inspección.

En conclusión, creemos que siendo una buena regulación la realizada por esta Ley General, deben de abandonarse aquellas teorías que distinguen comprobación e investigación para atribuirlo a los órganos de gestión e inspección, respectivamente, del mismo modo, debiera haberse esclarecido las funciones de unos y otros órganos si es que se quería diferenciar el funcionamiento de ambos¹⁰¹³. Quizá la raíz del problema se encuentre en la regulación anterior. Podemos pensar que en su momento, no se supo cerrar adecuadamente el principio de separación entre los órganos, y entre la doctrina, la jurisprudencia y el legislador nos hemos empeñado en distinguir de manera clara y nítida a los órganos de gestión e inspección. Sin embargo, la realidad práctica cada vez los une e identifica más y ello provoca el choque entre los intentos de la doctrina y la práctica diaria de la Administración. A lo mejor no hubiera sido necesario tanto empeño en separar las competencias de unos y otro órganos porque al fin y al cabo, cuando un contribuyente recibe una notificación en su domicilio comunicándole el inicio de un procedimiento o una conocida liquidación paralela fruto de un procedimiento de verificación de datos, poco le importa que lo haya realizado un órgano gestor o un órgano inspector es Hacienda quién le requiere y ello es lo importante. Y llegados a este punto, hemos de plantearnos la mayor: ¿tiene sentido la separación de ambos órganos o sería más lógico que las actuaciones (todas) las hiciera la Administración

¹⁰¹³ Coincidimos con D'OCÓN en que: la valoración positiva que merece la nueva Ley General al representar un avance notable en el ámbito de los derechos y garantías de los contribuyentes y en el reforzamiento del principio de seguridad jurídica, regulándose instrumentos muy útiles desde esta perspectiva, como los de asistencia e información a los obligados tributarios, o la limitación de los márgenes de discrecionalidad de que disfrutaba la Administración tributaria en el ejercicio de ciertas potestades instrumentales, o la regulación del procedimiento a través del cuál se han desarrollado éstas, aspectos que afectaban a la comprobación de valores, como veremos, puede quedar oscurecido por las dudas en torno al concepto y verdadera naturaleza jurídica de muchas de las actuaciones, funciones y procedimientos que regula ese amplio Título III dedicado a la aplicación de los tributos". D'OCÓN ESPEJO, A.M. *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 180-181.

Tributaria como tal, con independencia de la separación de trabajo que por razones de operatividad realizara en su fuero interno? ¿Existe realmente una diferencia tal entre Inspección y Gestión como para atribuirle efectos tan distintos y regularlos en procedimientos separados? Parece que la evolución que van sufriendo ambos órganos nos lleva a afirmar que dicha diferenciación cada vez pierde más sentido.

En este capítulo VII hemos pretendido analizar con detenimiento el concepto, naturaleza, alcance y régimen jurídico del procedimiento de comprobación limitada. Se trata de un procedimiento en el que se pueden ejercer competencias tanto de comprobación formal, como más profundas o incluso de investigación, aunque de una forma limitada debido a los medios que se puede emplear para la misma. Su naturaleza es inquisitoria, su impulso de oficio, y su desarrollo y tramitación es respetuoso, en líneas generales, con las garantías necesarias de todo procedimiento administrativo. La competencia del mismo se asigna tanto a Gestión como a Inspección, a nuestro juicio la asignación a estos últimos se hace de una manera precipitada y sin razón jurídica que la sustente. Su mayor logro es la regulación de los efectos de la terminación por resolución, puesto que se prevén efectos vinculantes en estos casos, salvo aparición de nuevas circunstancias en el periodo de prescripción. En conclusión, se trata de un procedimiento de inspección limitada que comparte características propias de las actuaciones gestoras pero también de las inspectoras. Tanto es así, que sus mayores críticas o defectos devienen de las diferencias injustificables que existen entre esta comprobación limitada y la inspectora teniendo en cuenta que las actuaciones de los unos y los otros tienen su base en una atribución funcional similar. Hemos de admitir que, sin duda, este procedimiento es una de las grandes novedades de la LGT por el reconocimiento definitivo de las competencias de los órganos gestores que implica. Si la historia tiene su importancia y creemos en su necesario conocimiento para poder entender la

realidad actual, este procedimiento es, sin lugar a duda, reflejo de ello; no sólo por su contenido y alcance, digamos que éstos son el fruto de la evolución histórica experimentada por los órganos de gestión, sino también por su problemática, ya que aunque su regulación es mucho mejor, en su trasfondo siguen perviviendo los viejos problemas de la anterior comprobación abreviada.

8.- El procedimiento de comprobación de valores.

8.1.- Antecedentes, concepto y naturaleza. Su dudosa calificación como auténtico procedimiento de comprobación.

El procedimiento de comprobación de valores tiene una larga tradición en nuestro ordenamiento jurídico. Se puede afirmar que se estableció como un medio a través del cual se podía cuantificar la obligación tributaria principal¹⁰¹⁴; es decir, era una forma de determinar la base especialmente relevante en figuras como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁰¹⁵, modalidad de transmisiones patrimoniales o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁰¹⁶. Su regulación, en líneas generales, no

¹⁰¹⁴ Artículo 52. LGT. 1963.

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración con arreglo a los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

b) Precios medios en el mercado.

c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

d) Dictamen de Peritos de la Administración.

e) Tasación pericial contradictoria.

f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

2. El sujeto pasivo podrá en todo caso promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el apartado anterior.

3. Las normas de cada tributo reglamentarán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado anterior”.

¹⁰¹⁵ En adelante ITP y AJD.

¹⁰¹⁶ En adelante ISD

presentaba grandes dificultades, más allá de la inclusión de la tasación pericial contradictoria como medio de cuantificación, cuando hoy ya se resuelve que se trata de un medio de impugnación. En efecto, carecía de sentido englobar dentro de los medios de cuantificación a una figura que pasaba por la necesaria valoración de las tasaciones realizadas tanto por la Administración como por el administrado. No obstante, la normativa anterior a la vigente LGT era parca en su contenido y ello obligaba en numerosas ocasiones a acudir al Reglamento del ITP y AJD para comprender bien todo el proceso. Esta circunstancia podía, desde otro punto de vista, considerarse lógica si tenemos en cuenta que aquel impuesto integraba el ámbito de “natural” aplicación de esta figura. Precisamente por ello la regulación podía considerarse buena, no en vano la propia Comisión para la reforma de la LGT abogaba por el mantenimiento de dicha regulación y solo considera necesarios cambios la sistemática¹⁰¹⁷. En relación con estos últimos la valoración correcta de la misma estará directamente relacionada con la naturaleza jurídica que atribuyamos a la comprobación de valores. Por ello, volveremos sobre el particular más adelante.

La actual LGT, como hemos anunciado, mantiene en líneas generales la regulación de la anterior, aunque acertadamente dedica una mayor regulación a determinadas cuestiones que aparecían sectorialmente reguladas en los procedimientos de cada tributo. De esa forma la ley quiere cumplir con su calificación de “general” tratando de un modo uniforme esta materia con independencia de las particularidades de cada tributo. Buena prueba de esta tendencia “continuista” es la ubicación de la misma, similar a la que se tenía en la anterior LGT, es decir, en el capítulo destinado a la cuantificación de la deuda (artículo 57). Sin embargo, la sitúa más adelante, dentro de los procedimientos de

¹⁰¹⁷ “Todas las propuestas de la Comisión coinciden en que la regulación de medios y el procedimiento para el desarrollo de actuaciones de comprobación de valores debe mantenerse, sin perjuicio de pequeñas matizaciones y del cambio de ubicación sistemática desde el Título dedicado a los tributos al correspondiente a su aplicación”. Informe 2001..., op.cit. Pág. 142.

aplicación de los tributos, y más en concreto entre los realizados por los órganos de gestión. La ley detalla el procedimiento y precisa el contenido de la tasación pericial contradictoria haciendo una referencia específica a los medios de impugnación de aquella (artículos 134 y 135 LGT). Por su parte, el proyecto de reglamento, basándose en la “escueta” regulación que dice poseer la LGT¹⁰¹⁸, regula con un detalle numerosos aspectos, no sólo de la comprobación de valores en sí, sino también de los procedimientos comprobación y de tasación pericial contradictoria (artículos 157 a 161 Proyecto de reglamento). Pero antes de comenzar con su análisis detallado, debemos fijar un concepto de la comprobación de valores. Pues bien, coincidimos con la doctrina en que: “Mediante la comprobación de valores, se trata de confrontar los datos o cifras de valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación con las valoraciones que, según el criterio de la Administración, sería necesario tomar para proceder a la liquidación (en los casos de declaración seguida del acto administrativo de liquidación) o para rectificar la autoliquidación, ya sea en vía de gestión, ya sea en fase de inspección. Se trata en todo caso, de un procedimiento auxiliar de los de liquidación. Por eso decimos que no es autónomo. Ese carácter de subprocedimiento se refuerza en la regulación actual de la comprobación de valores, pues su resultado no es impugnabile de manera autónoma, sino sólo en la impugnación de la liquidación que habrá tomado en cuenta el valor fijado en la comprobación¹⁰¹⁹. En conclusión podría afirmarse que posee una naturaleza claramente relacional que implica que siempre haya de conectarse con otro procedimiento como, a pesar del tenor de la ley,

¹⁰¹⁸ En la propia exposición de motivos del proyecto, al referirse a los procedimiento de comprobación, y tras enumerar los mismos precisa: De estos, sólo el relativo a la comprobación de valores ha incluido un desarrollo más extenso en orden a unificar la regulación contenida, fundamentalmente, en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en orden a establecer una regulación mínima común para todos los territorios de aplicación de determinados tributos cedidos, en los que dada la competencia normativa de las comunidades autónomas se habían producido regulaciones singulares”.Exposición de motivos de proyecto de reglamento.

¹⁰¹⁹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 275.

demostraremos a continuación. Su carácter relacional y subordinado supone que en la práctica tanto los órganos económico-administrativo como las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales de Justicia deban convertirse en auténticos “valoradores” de la comprobación realizada por la Administración.

Como se puede concluir de esta afirmación entendemos que la naturaleza jurídica de la comprobación de valores es más propia de un trámite que de un procedimiento en si como lo prueba la circunstancia de que, al igual que los actos de trámite a los que se refiere el artículo 107 de la L.30/1992, ya no sea impugnabile de un modo autónomo. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo al analizar esta figura en numerosas resoluciones entre las que podemos citar la de 16 de diciembre de 2003 en la que el TS, en relación con un procedimiento de Inspección declaró que existen dos modalidades de impugnación: acto de comprobación de valores: “una, la general, con ocasión de la impugnación del acto liquidatorio y como uno de los posibles motivos impugnatorios, y, otra, que permite la impugnación previa y separada del acto de comprobación cuando así esté previsto legalmente, que es cuando, en términos generales, la Hacienda notifica el acto de comprobación con propia sustantividad e independencia”. Por todo ello entendemos que se trata, a nuestro juicio, de un medio de cuantificación de la obligación tributaria que se realiza a través de unas actuaciones y cuyo resultado no es impugnabile autónomamente (artículo 134.3). Ello, aunque la LGT prevé una especie de doble naturaleza de dicho procedimiento ya que establece que el mismo se sustancie de dos formas: por un lado autónomamente y por otro, dependiente o como instrumento de otro procedimiento de aplicación de los tributos. Quizá por ello algunos autores afirman que será autónomo en el primer caso y dependiente en el otro¹⁰²⁰. Hemos de reconocer que las cuestiones de la naturaleza y calificación de este

¹⁰²⁰ Vid. LAFUENTE MOLINERO, F “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” en la obra colectiva AAVV *Visión práctica...*, op.cit.

procedimiento no permiten alcanzar un razonamiento unánime en la doctrina. Un sector doctrinal considera que es un acto de trámite, o instrumental de otros procedimientos y que carece de rasgos de un auténtico procedimiento¹⁰²¹. Por el contrario otro sector doctrinal considera que estamos ante un verdadero procedimiento de comprobación aunque “por sus propias características, la comprobación de valores presenta determinadas *peculiaridades* respecto al resto de potestades de comprobación e investigación en poder de la Administración tributaria que, sin llegar a determinar una catalogación extraña al género de la comprobación tributaria, sí que permiten establecer una configuración específica de la misma”. Cita como muestra de ello que este procedimiento no se basa en comprobar la realidad de los hechos sino aprecia la congruencia entre dos juicios valorativos, el de contribuyente y la Administración, como consecuencia de una referencia a un concepto jurídico indeterminado. Característica que por su parte, exige un alto grado de cualificación técnica del personal de la propia Administración¹⁰²². Lógicamente esta posición doctrinal acerca a la

¹⁰²¹ “trata de un procedimiento con un carácter netamente instrumental respecto de la liquidación; y es un procedimiento, en relación con dicha liquidación, que tiene un carácter parcial, al recaer únicamente sobre un determinado aspecto relevante para la misma (el valor)”. SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La gestión tributaria...”, op.cit. Pág. 74.

“...la comprobación de valores no era más que un trámite, todo lo importante que se quiera, pero un trámite del procedimiento de gestión tributaria y, en su caso, del procedimiento inspector,...”. “(...) es muy difícil, aunque se intente, encontrar a lo largo de este precepto rastros de «auténtico» procedimiento de gestión, constituyendo un conjunto de reglas desordenadas, relativas a diversos aspectos que tienen que ver con la comprobación de valores pero que, de modo alguno, aún partiendo de la consideración de la comprobación de valores como un procedimiento de gestión, se puede entender que constituyen un verdadero procedimiento como cauce ordenado integrado por un conjunto de trámites que desemboca en una resolución final”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág.873 y 881-882.

¹⁰²² Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A. *El valor tributario: Su determinación objetiva y convencional*. Barcelona. Bosch. 2006. Pág. 76. En esta misma línea afirma D’OCÓN: “el ámbito del concepto jurídico indeterminado sobre el que recae la comprobación de valores, así como la existencia de unos medios particulares de comprobación y recurso a la tasación pericial contradictoria, permite diferenciar la comprobación de valores de las otras vertientes de la comprobación tributaria general, de ahí que pueda defenderse cierta autonomía conceptual respecto a la misma, sin perder de vista que participa de la naturaleza de la general actividad de comprobación tributaria de la que forman parte, como fase de instrucción del procedimiento liquidatorio, por lo que además de serle aplicable su específico régimen jurídico, también le resulta de aplicación el previsto con carácter general para aquella.

comprobación a la moderna consideración de los conceptos jurídicos indeterminados en los que existe un núcleo de incertidumbre que ha de ser despejado mediante la solución correcta para ello; ello implica que no estemos ante una potestad discrecional de la Administración sino reglada y que es susceptible de control por los tribunales que habrán de verificar si se ha alcanzado la solución correcta en la aplicación de este concepto indeterminado.

Realmente no estamos ante una cuestión baladí y ha sido tratada en numerosas ocasiones por la doctrina; a nuestro juicio y de la lectura de la LGT unida a la práctica, podemos afirmar que se trata de actos de trámite a través de los cuales se cuantifica la obligación tributaria; pese a ello la LGT parece admitir la existencia de alguna comprobación de valores autónoma en tanto en cuanto en su regulación del artículo 57. 4 recoge la existencia de una comprobación de valor cuyo único objeto es dicha valoración¹⁰²³. Por tanto, hemos de referirnos a aquellos casos en que dicha comprobación de valores no se reinserta en otro procedimiento¹⁰²⁴. La doctrina ha llegado a calificar a estos supuestos de “desconocidos” ya que, a pesar de que en los impuestos como el ITP y AJD o el ISD el acto de la comprobación de valores es considerado como básico, tampoco es autónomo, ya que no podría afirmarse que la comprobación sea el “único

Es el objeto más reducido sobre el que recae la comprobación de valores la que hace de la misma una actividad bastante más concreta que la comprobación tributaria general, pero también una actividad distinta.(...)”. D’OCÓN ESPEJO, A.M *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 250-251.

¹⁰²³ Artículo 57. 4 LGT: “*La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta Ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III...*”

¹⁰²⁴ Este tratamiento del procedimiento de comprobación de valores como instrumental o inserto en uno de aplicación de los tributos, lo reconoce la Ley en este artículo 57. 4 y también lo prevé el proyecto de reglamento se dedica a ello, y, precisa que las actuaciones de comprobación de valores podrán ser una actuación concreta de un procedimiento iniciado mediante declaración, de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Precisión a nuestro juicio, la del artículo 159.1 absurda toda vez que ya es contemplada esta posibilidad, como hemos afirmado, por la propia LGT al referirse el artículo 57.4 a todos los procedimientos del Título II.

objeto del procedimiento”, porque no sólo se comprueba un valor, sino también se gira la liquidación. Buscando esos supuestos en que el único objeto sea la comprobación de valor también ha llegado a plantearse la doctrina los acuerdos previos de valoración del artículo 91, en los que si bien en el se establece un procedimiento cuyo único objeto es la comprobación del valor tampoco parece ser la referencia del artículo 57. 4 puesto que no tiene nada que ver con el procedimiento del artículo 134 que desemboca en una regularización. De hecho lo que probablemente pretenda este último procedimiento sea evitar las discrepancias posteriores entre el administrado y la administración de tal suerte que ambos queden vinculados por el acto previo de comprobación. Así que habría que concluir que este artículo 57.4 está pensando en los impuestos patrimoniales mencionados en los que la comprobación de valores es una actuación determinante de la base imponible, a pesar de que no encaja formalmente con los artículos 134 y 135. En efecto, en ellos se preceptúa, insistimos, un único objeto, mientras que en estos caso además se da la regularización¹⁰²⁵. Por tanto, a pesar de las opiniones en contra expuestas, y de la parecida intención del legislador insistimos en que no estamos ante un auténtico procedimiento de comprobación, sino ante una forma de cuantificar la obligación tributaria. Ello no impide, desde luego, que el legislador pueda, en un futuro y con encaje en el inciso a que acabamos de hacer referencia, acogerse a este precepto para regular un procedimiento completamente autónomo de regulación pero de lege data no es éste el supuesto ante el que nos encontramos.

Lógicamente, la valoración de la sistemática seguida por la Ley depende sobremanera de la naturaleza que entendamos que tiene dicha comprobación de valores. El legislador, además, ha optado, como es un criterio general en la LGT, por separar las normas sustantivas de las reglas puramente procedimentales. De

¹⁰²⁵ Vid. Vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 873 y ss.

ese modo recoge el contenido de dicha comprobación en el artículo 57 y detalla los procedimientos, en los el marco de la aplicación de los tributos. En este punto debe criticarse al legislador ya que puede ser utilizado también por los órganos de inspección y aparece regulado dentro de los procedimientos de gestión¹⁰²⁶. En este sentido, basándonos en la inexistencia de un auténtico procedimiento de comprobación, coincidimos con HUESCA BOBADILLA en que “se podía haber prescindido perfectamente de la conceptualización de la comprobación de valores como un procedimiento de gestión y de la regulación del mismo en los artículos 134 y 135, incorporando por el contrario, al artículo 57 de la Ley, una referencia puntual y suficiente a los aspectos más significativos del régimen jurídico de la comprobación de valores, y no realizar una regulación tan fragmentaria y desestructurada como la que se contiene en el artículo 134. Por otro lado, la regulación de la tasación pericial contradictoria, contenida en el artículo 135 de la misma, se podía haber integrado perfectamente, con las mejoras introducidas en el mismo, en ese artículo 57, como lo estaba en el antiguo artículo 52.2, tras la redacción dada al precepto en cuestión por la Ley 31/ 1990, de PGE para 1991 y la Ley 25/1995, de 20 de julio”¹⁰²⁷.

Centrándonos en la regulación de la comprobación de valores, como hemos anunciado el artículo 57 se encarga de establecer la parte sustantiva de la misma y así los medios para comprobar el *valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria*: La enumeración de medios del apartado primero de este artículo es la que sigue:

a) Capitalización o imputación de rendimientos.

¹⁰²⁶ La posibilidad de llevar a cabo este procedimiento se recoge en el artículo 117. 1. g) para los órganos de gestión y en el artículo 141.d) LGT para los órganos de inspección. Si bien en relación a estos últimos y utilizando la misma técnica que en la comprobación limitada, se remite para su realización a la regulación de dicho procedimiento en sede de gestión.

¹⁰²⁷ HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 877.

- b) Estimación por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal.
- c) Precios medios de mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Cualquier otro establecido por la regulación propia de cada tributo.

Como se aprecia se trata de una enumeración abierta en la cuál no establece ningún orden de prelación, a excepción de que la que por virtud de la vía establecida en el artículo 57.3 establezca la normativa de cada tributo. Pero, aunque no se establezcan unos criterios como ha manifestado la doctrina, sí “existe una amplia Jurisprudencia acerca de la discrecionalidad que dispone la Administración en la elección de uno u otro medio. (...) Esta discrecionalidad se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación. La Administración debe identificar ante el contribuyente el medio elegido para la comprobación, justificar adecuadamente su elección y razonar el resultado de la comprobación”¹⁰²⁸. En conclusión, y debido a la amplitud en la

¹⁰²⁸ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág.276, se basa en la Sentencia de Tribunal Supremo del 26 de mayo de 1989. Pero sin embargo no es la única puesto que han sido numerosas las cuestiones suscitadas en la jurisprudencia; el ámbito de la aplicación de los medios de comprobación en el seno del antiguo artículo 52 de la LGT. En este punto debe tenerse en cuenta que el T.S. ha exigido que: “las valoraciones de los peritos de la Administración Tributaria deben motivarse suficientemente, lo cual implica que es necesario indicar el sistema o sistemas de valoración utilizados, los criterios aplicados y su adecuada ponderación, datos todos ellos que deben permitir al sujeto pasivo, bien aceptarlos, bien rechazarlos, arguyendo de contrario lo que estime procedente, única manera de evitar la indefensión que significa la carencia de motivación del dictamen valorativo” Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999. En el mismo sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2003 que permite concluir que la valoración será motivada si permite al interesado discutir los valores y criterios empleados por la Administración. Muy interesante desde el punto de vista práctico es la tesis sostenida al respecto por el TEAC en relación con los agentes que tienen perfecto conocimiento del mercado inmobiliario en los supuestos en que se realiza la valoración por referencia a los precios medios de mercado. Así señala el TEAC en Resolución de 12 de mayo de 1998 que: “Sobre este modo de motivar, este Tribunal Central ha fijado una regla general y una excepción. Según la regla general, la simple remisión a los precios del mercado no es motivación suficiente. Para que lo sea es preciso que el dictamen cite, además, la fuente documental y accesible al contribuyente de donde el

regulación, piénsese en que ni siquiera son supuestos tasados ya que se remite a “*cualquier otro medio que se determine en la Ley propia de cada tributo*”, la cuestión radicará en la adecuación entre el medio utilizado y la naturaleza del mismo¹⁰²⁹.

Otra cuestión que podría suscitarse de la redacción de este artículo es en relación con el contenido de los medios permitidos para la comprobación. El proyecto de reglamento en su artículo 158 precisa el contenido de los que pusieran presentarse más difícil de delimitar: la aplicación del medio de valoración por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal¹⁰³⁰, los precios de mercado¹⁰³¹ y el dictamen de un perito¹⁰³². Estas

perito ha tomado los precios del mercado, a no ser que los tome de su propia experiencia, que, entonces, deberá exponer. En tal sentido pueden verse, más recientes, las Resoluciones de 29 marzo y 10 mayo 1995. La excepción se refiere a aquellos sujetos pasivos que por ser miembros del mercado de referencia (urbanizadores, promotores, inmobiliaria, profesionales, etc.) se les supone un conocimiento del mismo que hace innecesaria esa información. En estos casos, la remisión a los precios del mercado puede llegar a ser motivación suficiente”. Esta distinción también se recoge en determinadas sentencias de la Audiencia Nacional entre las que cabe citar la de 21 de octubre de 1998 en la que afirma que “a este respecto no resulta infundado el criterio del TEAC de atender a las circunstancias del afectado, en este caso, una empresa inmobiliaria conocedora de los precios del mercado del bien valorado, al objeto de no resultar necesario expresar pormenorizadamente los criterios tenidos en cuenta por la Administración en la valoración del bien”. Atendiendo a este razonamiento considera la Audiencia Nacional que la valoración se encuentra suficientemente motivada debiendo resaltarse que la sentencia de la Audiencia Nacional fue confirmada mediante la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2004.

¹⁰²⁹ Además añade la doctrina: “Concebida esa enumeración como previsión genérica, encontramos – como ocurría con los medios de comprobación inspectora del art. 142.1 LGT- que no hay criterios de prioridad entre ellos ni indicativos de cuales deben usarse en cada caso. En consecuencia existe *discrecionalidad* administrativa para acudir a unos u otros, en función de su *idoneidad* respecto a los bienes, rentas o elementos a valorar, a salvo de la previsión del apartado 3^a de este art. 57, que remite a las normas de cada tributo para reglamentar la aplicación de estos medios de comprobación, pudiendo señalarse en ellas prioridades o supuestos de aplicación. En todo caso, habrá de especificarse cuál ha sido el medio empleado y los criterios por los que se ha elegido y con base en los cuales se ha llegado al valor comprobado de la Administración (art. 134.3 LGT)”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso...*, op.cit. Pág. 363 (La cursiva es del propio autor).

¹⁰³⁰ Artículo 158.1 Proyecto de reglamento: “*La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen por la*

precisiones siempre serán a salvo de lo que regula la Ley que en su artículo 57. 3 se remite a la regulación de la aplicación de dichos medios.

Por último, termina este artículo 57 de carácter sustantivo haciendo una remisión a la regulación procedimental, desarrollada en los artículos 134 y 135 tanto si el procedimiento tiene como único objeto la comprobación de valores¹⁰³³, como si dicha comprobación de valores se sustancia dentro de otro procedimiento de aplicación de los tributos. Lógicamente en estos últimos supuestos el precepto matiza, con corrección, que no será aplicable la regulación de la iniciación, puesto que la misma se derivará del procedimiento en el que esté incurso¹⁰³⁴.

Administración tributaria a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia para la valoración de cada tipo de bienes.

La metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores deberá ser objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar, así como los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez. En el ámbito del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario. La competencia para la aprobación y publicación a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda con independencia del lugar de radicación de los bienes y de la Administración tributaria que vaya a aplicar este medio de valoración”.

¹⁰³¹ Artículo 158.2. Proyecto de reglamento: “*Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria correspondiente deberá aprobar y publicar la metodología o sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes. En el ámbito del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden*”.

¹⁰³² Artículo 158.3. Proyecto de reglamento: “*Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, este deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar.*

Tratándose de una valoración que se refiera a un bien individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho”.

¹⁰³³ Nos remitimos a lo manifestado sobre el particular.

¹⁰³⁴ No le vemos demasiado sentido, pero el proyecto de reglamento en su artículo 157. 2 se remite igualmente al “*procedimiento regulado en el artículo 134 de dicha ley y en la subsección siguiente*”. Y no se lo vemos ya que, como hemos manifestado en numerosas ocasiones, ya gozan de artículos

Por la regulación expuesta vemos que estamos ante un procedimiento que, como ha manifestado la doctrina, “halla su ámbito normal de aplicación en aquellos tributos que gravan el tráfico patrimonial y en los que corresponde al sujeto pasivo declarar el valor real de los bienes adquiridos que se tomarán como base para la cuantificación del tributo. En estos supuestos la L.G.T y las Leyes reguladoras de los tributos reservan a la Administración la posibilidad de comprobar el valor declarado”¹⁰³⁵. Si bien, se establece, y esta es una de las novedades más destacables y acertada por su respeto a la seguridad jurídica, la imposibilidad de proceder al inicio del procedimiento de comprobación de valores cuando el obligado tributario se haya basado en los valores publicados por la propia Administración. Esta previsión, consecuencia de la regla de no poder actuar contra los actos propios y de la buena fe y confianza legítima que ha de presidir las relaciones entre la Administración y el contribuyente¹⁰³⁶, impedirá a la Administración practicar liquidaciones complementarias cuando el obligado haya acudido para fijar el valor del impuesto a medios como pueden ser determinadas tablas de precios medios que se publican por las Comunidades Autónomas afectos por ejemplo del ITP.

En relación con la utilización de los valores publicados por la Administración, el proyecto de reglamento en su artículo 157.1 precisa que podrán ser o bien los publicados en relación con el artículo 90 de la LGT, es decir, la información previa a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles,

suficientes tanto la Ley como el proyecto de reglamento como para establecer repeticiones innecesarias.

¹⁰³⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso...*, op.cit. Pág. 168. En idénticos término FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 215.

¹⁰³⁶ Recogido en el artículo 3 de la LRJAP-PAC.

o bien cualquier otra publicación de valores que se haya realizado con base a los medios preceptuados en el artículo 57.1 LGT, comentados con anterioridad¹⁰³⁷.

Ahora bien, precisa este el apartado 3 de este artículo 157 del proyecto de reglamento que: “*Lo dispuesto en esta sección se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo*”. Lo cual significa que la precisiones realizadas en relación con la imposibilidad de acudir a la comprobación de valores cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la administración por este artículo, podrán ser modificadas por cualquier norma. Insistimos norma, es decir, no sólo por una ley de lo cuál se deriva del principio de jerarquía normativa sino también por cualquier disposición de otro rango. Ello es criticable por un doble motivo ya que no solamente cercena la seguridad jurídica que pretende garantizar sino que también habilita a que pueda romperse el principio de confianza legítima, característico del derecho comunitario e introducido en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 4/1999 que modificó parcialmente la LRJAP-PAC, por medio incluso de normas de ínfimo rango reglamentario.

Por último, el proyecto de reglamento delimita negativamente estas actuaciones de comprobación en su artículo 159. 4 al establecer: “No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento”.

¹⁰³⁷ Textualmente establece este artículo 157.1 del proyecto de reglamento: “*La Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo que el obligado tributario haya declarado de acuerdo con:*

a) El valor que le haya sido comunicado al efecto por la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 71 de este reglamento.

b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

En conclusión, analizada la regulación general de la comprobación de valores y antes de entrar a analizar su régimen jurídico podríamos afirmar como características del mismo: su falta de aplicación directa puesto que necesita ser habilitado por la normativa de cada tributo (artículo 57.3 LGT); su aplicación condicionada a que el obligado no haya utilizado valoraciones publicadas por la propia Administración, su iniciación de oficio, y, por último, y con las discrepancias recogidas de la doctrina, su naturaleza de medio puramente relacional de cuantificación de la deuda tributaria y por tanto su falta de autonomía como verdadero procedimiento como muestra la imposibilidad de impugnación separada del resultado de dicha valoración.

8.2.- Régimen jurídico.

El régimen jurídico de la comprobación de valores recogido en la LGT 2003 parte de lo que ya establecía la anterior Ley de 28 de diciembre de 1963, con algunas precisiones y modificaciones consecuencia del principio de seguridad jurídica, que expondremos a continuación, y, sobre todo con una regulación específica general, más detallada y precisa¹⁰³⁸. Si bien, llama la atención, el hecho de que a pesar de que el legislador lo recoge como un procedimiento de gestión, cambia su estructura en la regulación seguida hasta ahora para los procedimientos de gestión. En efecto, no encontramos en este procedimiento distintos preceptos para regular inicio, desarrollo y terminación, ya que se opta por regular en un amplísimo artículo la totalidad del

¹⁰³⁸ En este sentido se afirma: “A diferencia de lo que ocurre en la LGT/63 **la nueva ley general regula el procedimiento** a través del cuál se desarrollarán las actuaciones de comprobación de valores, regulación que, a priori, supone un significativo avance en el ámbito de los derechos y garantías de los contribuyentes...”. D’OCÓN ESPEJO, A.M. *La comprobación de valores...*, op.cit. Pág. 708 (La cursiva es del propio autor).

procedimiento. Sin embargo, el legislador ni ordena de forma clara el precepto ni es todo lo sistemático que debiera a la hora de regular el mismo.

La iniciación del procedimiento de comprobación de valores se produce bien de oficio a través de una comunicación por parte de la Administración actuante o bien mediante la notificación conjunta de una propuesta de de liquidación junto a la valoración. En estos supuestos si dicho valor determinado por Administración es distinto del fijado por el obligado tributario dicha valoración deberá estar debidamente motivada con expresión de los medios y criterios empleados (artículos 134.1 y 3 LGT). Sin embargo, esta previsión no será aplicable cuando nos encontremos ante un procedimiento vinculado a otro ya iniciado por la Administración¹⁰³⁹.

El desarrollo de este procedimiento abarcará necesariamente todas las actuaciones destinadas a la comprobación del valor, las cuales, por el artículo 134.2, requieren de notificación al obligado cuando precisen su colaboración. A su vez, se prevé la obligación de *“facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones”*. Se trata de una novedad de la actual LGT, que, aunque genéricamente ya es formulada en ocasiones por la LGT, se acerca a las obligaciones que se prevén, con sus matices, tanto en procedimientos de gestión como de inspección. Previsión que, por otra parte, ya aparece recogida con carácter general en el artículo 85 de la LRJAP-PAC y es una manifestación del derecho de los ciudadanos a participar en el procedimiento administrativo.

¹⁰³⁹ Como se ha manifestado: “Este trámite de la iniciación formal del procedimiento mediante acto separado será necesario sólo en los casos en que la comprobación de valores se presenta como procedimiento autónomo. Lo que, como sabemos, es excepcional. En los casos normales, en que la comprobación se enmarca dentro de otro procedimiento (de declaración, de comprobación limitada, de inspección), la comunicación se producirá dentro de dicho procedimiento principal, que podrá haberse sido iniciado con anterioridad”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 277.

En este punto el proyecto de reglamento en su artículo 160, dedicado al procedimiento, después de declarar la competencia para realizar el procedimiento, establece la posibilidad de *“proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración”*. Así como *“el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración”*. Si bien para estos efectos se remite a la normativa existente para Inspección en relación a la entrada y reconocimiento de fincas. De esa forma, el proyecto de reglamento viene a especificar algunos de los medios que puede emplear la Administración para el ejercicio de su facultad de comprobación y en este ámbito concreto, lógicamente para estos casos vedado a los órganos de gestión.

Relacionado con ello, pero en un artículo distinto y sistemáticamente erróneo se recoge una precisión que además resulta absurda. En efecto, en el segundo apartado del artículo 159. 2 se precisa que cuando dichas actuaciones de comprobación de valores sean realizadas por los órganos de inspección las facultades de la Administración serán las recogidas en la LGT y en el reglamento para los órganos de inspección. Ciertamente, no se entiende para nada esta precisión, tanto por su ubicación, como por su contenido. Si a través de la misma se ha pretendido *“paliar”* el error de que el procedimiento de comprobación de valores aparezca regulado en el capítulo de los de gestión, no es este el lugar, ni el momento, ni la forma. La supresión de este inciso cuando se apruebe definitivamente dicho reglamento, le haría un gran favor al mismo en relación con su debido rigor jurídico. Este inciso, al igual que otros que hemos analizado anteriormente, pone de manifiesto la voluntad del legislador de despejar incluso aquellas dudas que nunca debieran plantearse como resultado de su inclusión en el seno de los procedimientos de gestión pues resulta evidente que las facultades

de la Inspección de deben ser las establecidas en la norma general de rango superior.

Junto a ello establece para el caso de un bien valorado por un perito la necesidad del reconocimiento personal “*cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas*”. Esta cuestión – la de la necesaria visita del perito – se ha planteado en numerosas ocasiones en la aplicación de la norma habiendo optado el legislador por dejar que la problemática se resuelva en cada caso concreto lo que, sin duda, dará lugar a interpretaciones de que deba entenderse por “bienes singulares” “circunstancias relevantes”.

Una vez realizadas las actuaciones necesarias, la Administración presentará una propuesta de valoración “*debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados*”¹⁰⁴⁰, que acompañará a la propuesta de regularización, siempre y cuando dicha valoración sea distinta al valor declarado por el propio obligado. Es destacable de la actual LGT que introduce mayores garantías en el procedimiento al establecer la comunicación de dicha la valoración¹⁰⁴¹. Como ello implica un trámite de alegaciones, el obligado tributario podrá mantener lo que estime oportuno también en relación con la misma. Ello acabará con la costumbre de la Administración de notificar simultáneamente con el acto de liquidación el expediente de comprobación de valores provocando en el sujeto pasivo que si desea oponerse tenga que hacerlo con ocasión de la notificación de dicho acto de liquidación. Asimismo será el primer momento en que el contribuyente podrá poner de manifiesto las dudas que le genere la valoración realizada por el perito de la administración. La duración

¹⁰⁴⁰ Artículo 134. 3 LGT. En este punto entendemos que habrá de tenerse en cuenta lo manifestado anteriormente sobre la necesaria motivación de los actos administrativos.

¹⁰⁴¹ En el mismo sentido vid. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 369-370.

del plazo de alegaciones no es precisada en concreto por la ley en este artículo ni por el proyecto de reglamento como si hace en el resto de los procedimientos. Por ello se aplica el artículo 99.8 LGT, de modo que no podrá ser inferior a 10 días ni superior a 15.

Concluido dicho trámite la Administración deberá resolver y, salvo tasación pericial contradictoria, terminará el procedimiento. Dicha resolución será notificada al obligado y contendrá tanto la regularización como la valoración realizada. Respecto a la misma a pesar de que el artículo 160. 4 del proyecto de reglamento utiliza el término propuesta, al relacionarlo con el 103. 3 de la LGT permite extender las precisiones en cuanto a la motivación a esta valoración que pone fin al procedimiento¹⁰⁴². De tal forma que detalla determinados aspectos esenciales en la motivaciones basadas en estimaciones por referencias a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal¹⁰⁴³; en la utilización de precios medios de mercado¹⁰⁴⁴; y , en los dictámenes de peritos¹⁰⁴⁵. Precisa,

¹⁰⁴² El texto del artículo 160.4 del proyecto de reglamento reza así: “*La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser debidamente motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su correcta aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos...*”. Puesto que en un primer lugar ya preceptúa la debida motivación de la propuesta, en el segundo cuando además se remite al 103.3 relativo a la obligación de motivar las resoluciones de comprobación de valores, entre otras, con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho. Creemos que el legislador quiere referirse ya a la valoración en sí y no a la propuesta. En cualquier caso, podría ser aplicable a ambas, si bien nunca se aceptaría la motivación sólo en la propuesta y no en la valoración definitiva salvo que de conformidad con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo se realizara aquella por remisión a los datos obrantes en el expediente administrativo. Debería precisarse este extremo antes de la aprobación definitiva de este proyecto ya que existe una incongruencia.

¹⁰⁴³ Para estos “*deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor*”. Artículo 160.4.a) del proyecto de reglamento.

¹⁰⁴⁴ Será necesario que se especifique “*la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto*”. Artículo 160.4. b) del proyecto de reglamento.

¹⁰⁴⁵ Sobre la motivación de estos se especifica que: “*deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican el aumento del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico*”.

además, el proyecto de reglamento que las valoraciones efectuadas servirán de base para las liquidaciones provisionales que se practiquen y además, sobre la mismas no se podrá volver a comprobar el valor con independencia de que se puedan inhibir a otros procedimientos. Por tanto, la valoración es dotada de efectos preclusivos y necesariamente vinculantes.

En relación con el plazo del que goza la Administración para resolver, hemos de partir de la característica mencionada de la carencia de autotomía de este procedimiento cuando se inserta en uno de aplicación de los tributos. Por ello, el artículo 159.2 del proyecto de reglamento prevé que aunque el procedimiento de comprobación de valores se sustancie dentro de uno de estos, tendrá que seguir las normas del 134 LGT, salvo en lo que respecta a los plazos que seguirá a los del procedimiento que se esté tramitado. Lógico, ya que, de una parte, la remisión al artículo 104 en general llevaría a la caducidad cuando la misma no existe en los procedimientos de inspección y, de otra, debe seguirse el aforismo latino “*accessitur sequitur principales*”.

La caducidad sí podría existir en el resto de los casos cuando se den las circunstancias necesarias, es decir, cuando se produzca el transcurso de los seis meses sin que se produzca resolución. Si bien, ello sólo será de aplicación en los supuestos en que el procedimiento sea autónomo; en el resto la comprobación seguirá “la suerte” del procedimiento principal del que depende siendo la

aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia”. Artículo 160.4. c) del proyecto de reglamento. Ello dotará de una mayor seguridad jurídica a la situación actual en la que la motivación de la comprobación está directamente relacionada con la voluntad de la administración que la realiza al no existir parámetros objetivos y uniformes para aquella.

comprobación de valores en estos últimos un trámite más a llevar a cabo en el periodo de su duración.

Referente al expediente de comprobación de valores no puede plantearse reclamación o recurso alguno independiente como establece *in fine* el artículo 134.3. Ciertamente, debido a la falta de regulación de la anterior LGT, esta era una cuestión tratada por numerosa jurisprudencia y aunque no existía una posición unánime, varias Sentencias del Tribunal Supremo¹⁰⁴⁶ acabaron por adoptar la solución que hoy acoge la LGT. Con los términos expresados por la doctrina: “La ley no pretende que se pueda recurrir de forma autónoma estos expedientes administrativos de valoración”¹⁰⁴⁷. Ahora bien, habilita al obligado tributario a “*promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización*”¹⁰⁴⁸.

Debe destacarse en la actual regulación la previsión de efectos frente a terceros de las valoraciones obtenidas por este procedimiento. Dispone el artículo 134.4 de la Ley que “*En los supuestos en los que la Ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La Ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria*”. Lo cuál supone una garantía para la seguridad jurídica y favorece la equidad en la aplicación de los tributos. No obstante se desprende de la regulación que es

¹⁰⁴⁶ Vid. por todas, las dos sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1999; Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2001, 2 de enero y 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002 y 18 de enero de 2003.

¹⁰⁴⁷ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 371.

¹⁰⁴⁸ Cuestión que como ya mencionamos aparecía regulada en la LRJAP-PAC.

necesario que la normativa del tributo en concreto lo recoja, y , como afirma la doctrina “lo lógico hubiera sido que la LGT estableciera directamente (sin necesidad a que así lo establezca la Ley singular de cada tributo) la regla general de que el valor fuera notificado a todos los interesados, incluidos los terceros sobre los que va surtir efecto”. Más aún, estos terceros deberían ser incluidos como parte, en el procedimiento o actuaciones de comprobación de valores. Ésta es la solución que, en todo caso, impondrá la simple aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo”¹⁰⁴⁹.

Por otro lado, esto es establecido por la Ley, sin perjuicio de que cuando dicho valor se utilice en procedimientos posteriores y se aplique a otros obligados éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria (artículo 134. 4 *in fine*).

El apartado 5 del artículo 134 establece que el nuevo valor que pudiera resultar de una tasación pericial contradictoria o de una impugnación por un obligado tributario, será de aplicación al resto de los obligados tributarios relacionados en el mismo sentido con la Administración. Ahora bien, remitiéndose al apartado 4, les permite también la impugnación o la promoción de la tasación parcial contradictoria cuando dicho valor se les vaya a aplicar en un procedimiento posterior¹⁰⁵⁰. Coincidimos en este particular, con la doctrina en que “la locución, “*en un procedimiento posterior*”, (...), debe de comprender

¹⁰⁴⁹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 27. Coincide en la misma crítica HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 890; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág.459.

¹⁰⁵⁰ Para FERNÁNDEZ JUNQUERA, “no se entiende bien qué se gana con este retraso en la impugnación, pues en el caso de obtener una valoración distinta, tal valoración afectaría las liquidaciones realizadas durante todo el periodo anterior; dentro del plazo de prescripción del impuesto, ocasionando una distorsión en la gestión de dichos tributos”. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 459-460.

todos aquellos casos en los que terceros afectados no han intervenido en el procedimiento de valoración. Ello supone que el nuevo valor resultante de la tasación pericial o de la impugnación les será aplicable sólo en la medida en que les sea favorable. De otra parte, debe entenderse que el sistema previsto en el art.134 tiene carácter general y constituye una garantía esencial de todo obligado tributario respecto del cual pretenda modificarse el valor por él ofrecido o tomado en consideración, lo que lleva a la consideración de que todo aquél sujeto que no hay sido parte en el procedimiento de valoración habrá de comunicarle el diferente valor que pretenda aplicar la Administración, como simple propuesta, con derecho a formular alegaciones antes de que por la Administración tributaria se decida sobre el mantenimiento de dicha valoración. Esta interpretación encuentra su fundamento en lo dispuesto en el art.57 LGT, que da carácter general y obligatorio a las previsiones contenidas en el art.134¹⁰⁵¹. Unida a esta valoración, este precepto incluye además otra interpretación y es que en el mismo se precisa la relación con la “administración tributaria actuante” lo cual implica, *a sensu contrario*, que en el caso de que un determinado elemento, producto, o bien, sea valorado por dos Administraciones, dicha valoración podrá ser distinta en cada una ellas¹⁰⁵², contraviniendo el principio de unicidad del criterio administrativo, en tantas ocasiones defendido por el Tribunal Supremo y creando un claro perjuicio en el administrado. Se esperaba de esta LGT que hubiera dado el paso a reconocer la vinculación de una valoración para todas las Administraciones, pero de nuevo se ha quedado en una esperanza y ello seguirá provocando altos grados de conflictividad y tendremos que atender a los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales para saber cuál será el criterio acogido, definitivamente.

¹⁰⁵¹ MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág.617.

¹⁰⁵² En el mismo sentido. Vid. AAVV, *Guía...*, op.cit. Pág. 280 y HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 890.

8.3.- *La tasación parcial contradictoria.*

La anterior LGT en su artículo 52 recogía a la tasación pericial contradictoria como un medio a emplear por la Administración, la NLGT realiza una regulación más correcta en tanto que lo establece como lo que es: una posibilidad de corrección o de confirmación de la valoración realizada por la Administración. En efecto, en la anterior legislación se conceptuaba a la misma como un medio de comprobación aplicado de oficio por la Administración, sin embargo ahora es un medio de impugnación¹⁰⁵³. En efecto, como se ha visto en el epígrafe anterior la L.G.T en su artículo 134.2 tras prohibir la impugnación separada de la valoración permite al interesado poder solicitar la tasación pericial contradictoria¹⁰⁵⁴ cuando no esté de acuerdo con la valoración realizada por la Administración como medio de corrección de las valoraciones¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵³ La doctrina en este sentido ha criticado: “esta desaparición de la tpc a instancias de la propia Administración como uno de los medios de comprobación de valores, no nos parece acertada, esencialmente (...) porque puede resultar en algunos casos un instrumento muy útil y adecuado para llevar a cabo la actividad administrativa de comprobación de valores, contando a tal fin (...) con el consentimiento del propio obligado tributario en cuanto a la utilización de tal medio de comprobación”. GARCÍA MARTÍNEZ, A. *El valor tributario...*, op.cit. Pág.175.

¹⁰⁵⁴ Con el mismo contenido, y no entendemos porqué este afán “repetitivo” del legislador, en el artículo 159.3 del proyecto de reglamento se establece: “Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección tercera de esta sección”. Ello es un buen ejemplo de lo que nunca debe integrar un reglamento “*praeter legem*” como el que estudiamos.

¹⁰⁵⁵ “A diferencia de la anterior LGT que incluía la tasación pericial contradictoria como uno más de los medios de valoración, en la actualidad aquella se concibe como mecanismo de *corrección* de las valoraciones resultantes de los medios de comprobación de valores señalados en el art.57, que podrán promover los interesados dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada conforme a los valores comprobados o, cuando la norma así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado. (arts. 57.2 y 135.1)”. MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso...*, op.cit. Pág.364.

Podemos entender, siguiendo a ESEVERRI, que la tasación pericial contradictoria “es un procedimiento que, basado en el principio de contradicción, trata de llegar a determinar el justiprecio de un bien ante las discrepancias advertidas entre el valor comprobado por la Administración y el alcanzado por el perito designado por el obligado tributario, a cuyo efecto, se designa a un tercer perito para que emita el dictamen correspondiente”¹⁰⁵⁶.

La regulación de la misma la encontramos en el artículo 135 de la LGT y en el 161 del proyecto de reglamento. A continuación estudiaremos la misma señalando los sujetos, el momento de su presentación, el procedimiento establecido, la valoración resultante y las posibles vías de impugnación.

En relación con los primeros, la LGT es más amplia que la anterior ya que se sustituye el término sujeto pasivo por interesados, permitiendo así a un mayor número de personas la utilización de la misma. Si bien el proyecto de reglamento en su artículo 161.1 *in fine* precisa que “*Únicamente se entenderá que los interesados promueven la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración sólo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación, salvo que el interesado manifieste expresamente que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo*”. Este precepto, de redacción un tanto compleja, viene a establecer una presunción a tenor de la cual se presumirá que el interesado promueve la tasación pericial contradictoria cuando sus alegaciones se refieran a los elementos que podríamos considerar “técnicos” de la valoración;

¹⁰⁵⁶ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 371.

sin embargo, como no podía ser de otra forma, esta presunción cederá en aquellos casos en los que, aun encontrándonos ante alegaciones de esta índole, se manifieste por el obligado su voluntad de impugnar directamente el acto administrativo que contenga la valoración.

Y además, destaca como novedad, y probablemente sea ésta la mayor variación que se produce en relación a la tasación pericial contradictoria, la posibilidad que permite el segundo párrafo del artículo 135.1 de que el interesado se reserve la posibilidad de acudir a la tasación contradictoria si estima que la comprobación realizada por la Administración no se encuentra suficientemente motivada, siempre que denuncie dicha omisión a través de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa. En estos supuestos el plazo para promover la tasación quedará en suspenso hasta la firmeza en vía administrativa del acuerdo o reclamación que resuelva el recurso o reclamación interpuesta¹⁰⁵⁷. Ahora bien, para que pueda ejercitarse esta potestad es necesario que la regulación del tributo la prevea expresamente. Es el caso, por ejemplo, del ITP y AJD. No está establecida en el ISD aunque sí en la Comunidad Autónoma de Andalucía por la cesión sobre el mismo que existe.

En relación con el momento en el que debe presentarse la solicitud el artículo 135.1 establece que será *“dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así*

¹⁰⁵⁷ Coincidimos con la doctrina en que “Siempre que se solicite que se amplíe la fundamentación de la valoración y se haga expresa reserva de la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria se suspenderá automáticamente la ejecución de la liquidación y los plazos para interponer recurso o reclamación hasta que se dicte sobre dicho punto resolución firme en vía administrativa, aunque ésta sea desestimatoria y aunque llegado el momento no se solicite la práctica de dicha tasación, ya que el efecto no se subordina a que ésta sea finalmente practicada, sino que, por así decirlo, se mantiene la situación o el status quo existente, hasta que se dicte resolución firme sobre el referido aspecto”. MANTERO SÁENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord.). *La Ley General Tributaria...*, op.cit. Pág.621.

lo prevea”. Ello, para zanjar con la polémica existente de si se permitía dicha presentación en recursos posteriores como en ocasiones había admitido la jurisprudencia se fija un momento concreto para la preclusión del derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Precisamente por ello Solo será posible la práctica en un momento posterior si se utiliza la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla al enunciar los defectos u omisiones de la notificación en un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En estos casos el plazo se contará desde la adquisición de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación. Ahora bien como ha matizado la doctrina “en todo caso, debemos aclarar que, a nuestro juicio, la tasación pericial contradictoria podrá siempre proponerse en vía contencioso-administrativa, aunque nos se regirá por las reglas establecidas en la LGT. En vía jurisdiccional, la tasación contradictoria podrá proponerse como un simple medio de prueba, sobre cuya práctica decidirá el órgano juzgador y cuya apreciación se regirá por las reglas ordinarias, sin el carácter vinculante que tiene en vía administrativa”¹⁰⁵⁸. Esta interpretación supone que la denominada “tasación pericial contradictoria” se rija en sede contencioso-administrativa por las normas establecidas en el artículo 60.4 de la LJCA¹⁰⁵⁹ que se remite, de un modo supletorio, a lo dispuesto en el artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 8 de enero del 2000, que establece la libre valoración “*según las reglas de la sana crítica*” por el juzgador.

Tanto la presentación de la solicitud de la tasación pericial contradictoria como la reserva implican la suspensión de la ejecución de la liquidación, constituyendo una reseñable excepción a la regla de la ejecutividad de los actos

¹⁰⁵⁸ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 279-280. En sentido muy parecido vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M en Capítulo V “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 464 y ss.

¹⁰⁵⁹ Artículo 60.4. establece que “*La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil...*”

administrativos (artículo 57 LRJAP-PAC), y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Ello ocurre sin necesidad de que específicamente lo prevea la normativa propia del tributo ya que su establecimiento es de alcance general lo que debe valorarse positivamente en una norma como la que analizamos que tiene dicha vocación.

En relación con esta tasación, de inicio, existirán dos valoraciones; por un lado, la de la Administración, y por otro la del obligado. Puede ocurrir que entre los medios que utilizara la Administración establecidos en el artículo 57 no recurriese a un perito, en estos casos, si el obligado promueve la tasación pericial contradictoria estará obligado a requerir la valoración del mismo por perito. Dicha obligación recogida en el artículo 135.2 LGT es desarrollada en el proyecto de reglamento, en cual, se prevé para estos casos que se remita el expediente a los servicios técnicos y que en plazo de 15 días el personal encargado con título adecuado extenderá por duplicado la valoración incluyendo los criterios utilizados. De esa forma se contará con la doble valoración de peritos que sirve de base a la contradictoria que se realizará por el tercer perito.

En cuanto al procedimiento, es el proyecto de reglamento el que lo prevé regular en su artículo 161 apartados 2 a 5. El procedimiento se inicia por la notificación del órgano competente de la valoración efectuada por perito, bien en el seno del procedimiento de comprobación de valores, o bien, la nueva, para los casos especificados con anterioridad en que no se haya acudido al perito. Realizada la misma el obligado tributario tiene un plazo de 15 días para proceder al nombramiento de un perito, *“que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar”*. Si transcurrido dicho plazo no se designa un perito se entiende que está de acuerdo con la valoración, produciéndose la terminación de la tasación pericial contradictoria y por tanto, la regularización correspondiente. Si el obligado designa un perito se le dará un plazo de 15 días

contados a partir del día siguiente al de la recepción de la relación de bienes y derechos que debe valorar, para que formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar debidamente motivada. Si incumple el plazo de esos días, en su caso, ampliado, al igual que en el caso de la no designación, se da por terminado el procedimiento y se procede a la regularización.

Será necesaria una tercera valoración en los casos en que entre las dos valoraciones periciales que se tienen, exista una diferencia superior a 120.000 euros y al 10 por ciento de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario frente a la de la Administración. Ahora bien si la valoración del obligado es igual o inferior a estos valores se tomará la del obligado como base para la liquidación por imperativo del artículo 135.2. LGT

En lo casos en que sea necesaria una tercera valoración, es el artículo 135.3 el que establece los criterios relacionados con la designación y el pago del mismo¹⁰⁶⁰, y de nuevo el proyecto de reglamento es el que continúa con la

¹⁰⁶⁰ Artículo 135. 3 LGT: “Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por 100 del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de

regulación del procedimiento. Así prevé que designado el mismo, se le entregarán la relación de bienes y derechos a valorar así como copias de las hojas de aprecio de otros peritos y en un plazo de 15 días confirmará alguna de las valoraciones o designará una nueva. En caso de una nueva valoración estará limitada, como establece el artículo 135.4, por “*el valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria*”. Como explica ESEVERRI: “La valoración realizada por el tercer perito se tomará en consideración como base de la liquidación a practicar tomando como límite mínimo el valor declarado por el obligado tributario y como límite máximo el determinado por la Administración (artículo 135.4 LGT), se debe esta solución a la consideración que merece la teoría de los actos propios y una posible *reformatio in peius*- (...). Así es, la doctrina de los actos propios obliga a que como mínimo se considere como valor del bien que se está considerando, el que fuera declarado por el contribuyente; pero al mismo tiempo la prohibición de la *reformatio in peius* impide que se considere como valor de tributación otro que sea superior al que designó el perito de la Administración”¹⁰⁶¹.

Podemos concluir afirmando que la LGT pretende establecer las líneas generales para que el desarrollo reglamentario, como así se proyecta, se encargue del procedimiento en sí. Nos parece una opción acertada, lo que es más, es que la Ley incluso debiera haber regulado menos, sobre todo en el caso de la designación de los peritos de la Administración (el punto 3 del artículo 135); dicha regulación podía haberse remitido al reglamento y hubiera hecho de este precepto una apariencia menos farragosa y complicada y le hubiera dotado de una mayor claridad.

los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados”.

¹⁰⁶¹ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 372.

Por último, en relación con la tasación pericial contradictoria hemos de estudiar la posibilidad de su impugnación que no aparece expresamente contemplada en la LGT. Sin embargo, parece lógico que aquella pueda realizarse en los actos de aplicación del valor fijado por el tercer perito. Entre los elementos que podrán ser empleados en la valoración destacamos el de que el perito se haya ajustado a los límites que establece el artículo 135 y, como es lógico, el de los valores que haya empleado para alcanzar la correcta tasación de los bienes.

En este capítulo hemos pretendido presentar la regulación de la comprobación de valores, si bien de una manera positivista y sin realizar demasiados juicios valorativos. Y, ello, porque entendemos que no nos encontramos ante una auténtico procedimiento de gestión, y menos ante competencias comprobadoras de los órganos de la Administración tributaria. Simplemente se establecen unos criterios para cuantificar la base imponible. Creemos que su regulación podía haberse dejado en el artículo 57 con remisiones a la regulación reglamentaria pudiendo hablarse incluso, como hemos señalado ya en numerosas ocasiones, de un exceso reglamentista del legislador.

Ahora bien, no debe desmerecerse la importancia de la comprobación de valores en el ordenamiento jurídico tributario. Y, sobre la misma, se debe valorar positivamente la regulación llevada a cabo por la actual LGT ya que, por fin, se regulan aspectos que se contemplaban en regulaciones sectoriales de tributos en particular, en concreto del ITP y AJD, básicamente. La actual Ley regula el procedimiento, establece unas mayores garantías y además prevé efectos de las valoraciones no sólo del sujeto pasivo del procedimiento sino también para terceros. Respecto a la tasación pericial contradictoria nos parece adecuada la opción del legislador de extraerla de los medios de la Administración, puesto que es una forma de corrección o de impugnación por parte del obligado. Sobre su procedimiento hemos de afirmar que se hace lo que hubiera sido deseable en

muchos, establecer los criterios generales en la LGT y su desarrollo se prevé para el futuro reglamento.

Por todo ello puede concluirse que, con las salvedades expuestas en otros apartados de este capítulo, esta regulación merece una acogida favorable toda vez que supone una mejora respecto de la anterior norma y presenta una clara vocación de generalidad.

CAPÍTULO IX.- OTROS PROCEDIMIENTOS REALIZADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

En este último capítulo, hemos querido, por un lado, plantearnos si existen en la LGT otros procedimientos, fuera de la regulación del Título III, Capítulo III que, en su caso pudieran ser aplicados por los órganos de gestión. Por ello analizamos la posible competencia en los procedimientos especiales, y, aunque ya nos estemos en el ámbito de aplicación de los tributos, objeto de nuestro trabajo, hacemos una pequeña referencia al procedimiento sancionador que también puede ser llevado a cabo por los órganos de gestión.

Por el otro lado, queremos poner de manifiesto, y con todas las cautelas que exige una proyección de estas características, la previsión del proyecto de reglamento de numerosos procedimientos. A pesar de nos ser normativa en nuestro ordenamiento, y tratarse de un simple proyecto, no aparece adecuada la inclusión de la previsión de la futuro normativa, que desarrolla el mandato del artículo 123.2 de la LGT. Aunque, como pondremos de manifiesto, en muchos de los casos se llama “procedimiento” a lo que son meras actuaciones.

1.- Otros procedimientos regulados en la Ley General Tributaria.

1.1.- Los procedimientos especiales. Su posible aplicación por los órganos de gestión.

A pesar de que bajo la rúbrica de procedimientos de gestión, no se contienen otros, a excepción de los desarrollados por el reglamento, que veremos a continuación, ocurre en la práctica que, en secciones o capítulos regulados para otros órganos, sin embargo se prevé la intervención de los órganos gestores. Debido a que estos son el objeto de nuestro trabajo, queremos precisar el mayor número de procedimientos en los que los mismos, según la regulación, pueden intervenir o se plantea la posibilidad de que intervengan.

En relación con estos procedimientos especiales se ha cuestionado si los órganos de gestión, tal y como aparece regulado el artículo 53 LGT pueden realizar actuaciones de estimación indirecta¹⁰⁶². Y ello porque del contenido del mismo se extraen potestades que no sólo tienen atribuidas los órganos

¹⁰⁶² Artículo 53 LGT: “1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley”.

inspectores sino también los gestores, así se ha afirmado: “A nuestro modo de ver resulta un error configurar la falta de declaración como presupuesto habilitante independiente para la aplicación de la estimación indirecta si no concurre con alguna otra circunstancia, como el incumplimiento de los deberes contables o la resistencia, excusa o negativa a la labor inspectora (...). Admitirla como causa independiente de la estimación indirecta, como parece hacerlo la nueva LGT, supone abrir la vía de que los órganos de gestión tributaria puedan aplicar de modo indiscriminado la estimación indirecta, pues siempre será posible alegar que ante una falta de declaración resulta completamente imposible el conocimiento de la base imponible, sobre todo en los supuestos de contribuyentes no obligados a la llevanza de contabilidad”¹⁰⁶³.

Más allá de las consideraciones que pudiéramos hacer sobre un método de estimación de bases cuya aplicación es subsidiaria, tradicionalmente asignado a los órganos de inspección, y que, en ocasiones, exige actuaciones que son vetadas a los órganos gestores, es que la propia LGT realiza la asignación

¹⁰⁶³ Y en la misma línea sigue la argumentación de la siguiente forma: “En este sentido, la LGT de 2003 no impide que los órganos de gestión acudan a la estimación indirecta, lo que supone apartarse de una línea doctrinal que defiende la inadmisibilidad de la estimación indirecta en manos de los órganos de gestión. Aunque las competencias comprobadoras de los «órganos de gestión» constituyan una suerte de «comprobación menor», la misma se caracteriza por su ausencia de plenitud, pero no por la imposibilidad de acudir a instrumentos presuntivos, ya que el recurso a la estimación indirecta no resulta completamente descartada. Sin embargo, su presupuesto debe ser algo más que la mera ausencia de declaración para que se cumpla la exigencia de subsidiariedad de este régimen. En concreto, se dice que la estimación indirecta la aplicará la Administración (*tributaria*, se añadió en la tramitación del Proyecto en el Congreso), lo que incluye a los órganos de gestión. Y es que (...) la Ley 58/2003 extiende la posibilidad de aplicar la estimación indirecta a los supuestos en que se incumplan sustancialmente las obligaciones registrales, y no solo las contables. Esta última circunstancia puede ser analizada fuera del ámbito de la inspección tributaria, teniendo en cuenta el art. 136.2 de la LGT de 2003 prevé dentro de los procedimientos de gestión tributaria a los procedimientos de comprobación limitada, que incluyen el examen de registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil; por tanto, a partir de estas previsiones, los órganos de gestión podrán aplicar la estimación indirecta sobre la base de la no declaración e incluso verificando el incumplimiento de obligaciones registrales no contables”. GARCÍA NOVOA, C. Capítulo IV “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria” en la obra colectiva *La nueva Ley...*, op.cit. Págs. 232-234.

competencial del mismo. En efecto, mientras en el artículo 53 no se establece nada en el artículo 158, que además se incluye en el Capítulo IV de la Inspección de los tributos del Título II, se refiere directamente a la Inspección como la que incoará dicho procedimiento. Por tanto, de la lectura directa y sencilla de la LGT se puede concluir que es un procedimiento específico de los órganos de inspección¹⁰⁶⁴, zanjando toda duda que pudiera surgir sobre el particular, heredada, sin duda, de la LGT de 1963 en que no precisaba dicha competencia con total claridad.

En conclusión, la estimación indirecta no puede ser aplicada por los órganos de gestión.

Por otro lado, no sería necesario que lo mencionáramos pero igualmente por aplicación del artículo 159 la declaración de conflicto en aplicación de la norma tampoco puede ser aplicada por estos órganos, siendo competencia exclusiva de los órganos de gestión.

Junto ambos procedimientos de inspección, podría plantearse la aplicación de otros procedimientos regulados en el capítulo V dedicado a la recaudación. A saber; Los procedimientos de declaración de responsabilidad.

Los artículos 41 a 43 de la LGT regulan los supuestos de responsabilidad en la LGT, distinguiendo entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria. La diferencia entre ambas es el momento en el que una tercera persona, el responsable, va a tener que responder de una deuda tributaria del obligado principal. Los responsables subsidiarios son aquellos a los que la Administración le podrá reclamar la deuda una vez declarado fallido el deudor principal. Sin

¹⁰⁶⁴ Posición mayoritaria de la doctrina pero por todos vid. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 200. o Vid. HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág.361.

embargo, el responsable solidario es aquél que responde de la obligación principal en cualquier momento posterior a la liquidación o presentación de la autoliquidación. Como se aprecia, ésta última resulta más gravosa ya que la Administración no tiene porqué dirigirse contra el obligado principal y esperar a que el mismo se declare fallido, sino que puede hacerlo desde el momento de la liquidación. Por ello, la responsabilidad será siempre subsidiaria (artículo 41.2 LGT), salvo que lo prevea un precepto legal¹⁰⁶⁵. Para que la Administración pueda dirigirse a dichos responsables como establece el artículo 41.5 es necesario para la exigencia del pago una actuación administrativa, y por ello, la LGT, en su línea de separar las normas sustantivas de las procedimentales, en los artículos 174 a 176 recoge los procedimientos para dichas declaraciones.

Pues bien, al regular la declaración de responsabilidad el artículo 174. 2 establece que si la misma se produce antes del vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar dicha declaración de responsabilidad será del órgano encargado de la liquidación, y para el resto de casos la competencia corresponderá al órgano de recaudación. Lógicamente, el órgano encargado de la liquidación normalmente será un órgano gestor, por tanto dichos órganos tiene potestad para la declaración de responsabilidad. Ahora bien , si tenemos en cuenta lo matizado acerca de las diferencias de ambas junto con la precisión del artículo 176 por la que: *“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”*, hemos de concluir que los órganos de gestión sólo podrán declarar la responsabilidad solidaria, en tanto que la misma se produce antes del vencimiento del periodo voluntario de pago. Para el resto de casos, dicha

¹⁰⁶⁵ La propia LGT en sus artículos 42 y 43 determinan varios supuestos, pero no es nuestra intención en este apartado realizar un estudio exhaustivo de ambas sino simplemente mencionar la posible intervención de los órganos de gestión,. Un análisis completo conllevaría el examen de los sujetos tributarios, lo cual excede los límites de este trabajo.

declaración será realizada por los órganos de recaudación, no en vano dicho procedimiento se ubica en el capítulo dedicado a los mismos.

Por tanto, concluimos que los órganos de gestión son competentes para llevar a cabo el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria.

1.2.- El procedimiento sancionador por los órganos de gestión. Breve referencia.

Consideramos que nuestro trabajo no estaría completo sin hacer una breve referencia a la potestad sancionadora de los órganos de gestión. Ciertamente, será quizá más habitual el ejercicio de la misma por los órganos de inspección pero aún así si hemos afirmado contemplar todos los procedimientos que pueden ser llevados a cabo por los órganos de gestión, y ello provoca que sea obligada la referencia al mismo.

Lógicamente, no se trata de aplicación de los tributos en sí, sino de procedimientos que pueden nacer de ella, y, por tanto, pueden ser aplicados por los órganos que llevan dicha aplicación, es decir, los órganos gestores, o inspectores en su caso. Por ello, pretendemos realizar una simple presentación de dicha posibilidad y de la regulación del procedimiento que se llevaría cabo, ahora bien, si ánimo de exhaustividad puesto que entendemos que su análisis exhaustivo podría dar lugar a otro trabajo de similares características al que estamos realizando.

La potestad sancionadora es una manifestación del *ius puniendi* del Estado por la cual se reprimen ciertas conductas ilícitas del obligado tributario por

medio de una sanción. Ciertamente no es una potestad típica administrativa pero la Constitución Española por medio del artículo 25 ha venido a admitir dicha potestad administrativa sancionadora¹⁰⁶⁶. La misma, como recuerdan los artículos 178 a 180 de la LGT, se rige por los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, no concurrencia, responsabilidad e irretroactividad¹⁰⁶⁷, y como hemos mencionado se atribuye a la Administración Tributaria entre, la que sin duda, se encuentran los órganos de gestión.

La competencia para la imposición de sanciones aparece regulada en el artículo 211.5 de la LGT que en sus apartados c) y d) establece la misma para los órganos competentes para el reconocimiento del beneficio o incentivo, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar del mismo, o los que lo son para liquidar, respectivamente, además de señalar al inmediatamente superior de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador. Por su parte el artículo 20.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario¹⁰⁶⁸ recoge que la competencia para el procedimiento sancionador “*será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive*”, y además en su apartado segundo regula los supuestos de cambio de adscripción o domicilio cuando dicho procedimiento sea llevado por gestión y dicho cambio se produzca con posterioridad a la terminación del procedimiento de aplicación de los tributos realizado¹⁰⁶⁹. Ciertamente, la regulación no establece

¹⁰⁶⁶ En concreto, el artículo 25. 3 CE recoge: “*La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad*”. Por tanto, *a sensu contrario*, se admite la posibilidad de establecimiento de sanciones de otro tipo por la Administración civil, por tanto tributaria.

¹⁰⁶⁷ Como se aprecia de su lectura el legislador acoge principios rectores del orden penal que van a regir con igualdad de condiciones en el ejercicio de este derecho punitivo por la Administración.

¹⁰⁶⁸ Aprobado por R.D. 2063/2004, de 15 octubre. En adelante RGRST.

¹⁰⁶⁹ Artículo 20.2 RGRST: “*En el ámbito de una misma Administración tributaria, el cambio de adscripción o la comunicación a aquélla de un cambio de domicilio con posterioridad a la terminación de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto del procedimiento de inspección o de recaudación, excepción hecha de los procedimientos de gestión en materia de*

con claridad la competencia de los mismos. Pero de estas manifestaciones del articulado comentadas, junto con el hecho de la previsión de la posibilidad del inicio del procedimiento sancionador en varios de los procedimientos de aplicación de los tributos por estos órganos de gestión, nos pueden llevar a concluir que: Los órganos de gestión son competentes para llevar a cabo un procedimiento sancionador.

Por ello, sin ánimo de exhaustividad realizaremos un somero análisis de dicho procedimiento incidiendo en las cuestiones más destacadas del mismo. En primer lugar nos adherimos al concepto del mismo planteado por la doctrina por el cuál “el procedimiento sancionador tributario comprende todas aquellas actuaciones administrativas que posibilitan el ejercicio de la potestad sancionadora, permitiendo detectar comportamientos antijurídicos de los obligados tributarios, calificarlos en función de los diferentes tipos de infracciones establecidas legalmente y determinar la sanción proporcionada con los ilícitos previamente calificados”¹⁰⁷⁰.

Antes de comenzar con el análisis del procedimiento hemos de señalar la importancia que algunos casos podrían tener los órganos de gestión ya que las actuaciones sancionadoras se basarán, en las que con carácter previo se hayan

aduanas o de impuestos especiales, producirá los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos en el procedimiento sancionador:

a) El cambio de adscripción del obligado tributario a otra dependencia o unidad determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según la nueva adscripción a partir de la fecha en que se dicte el acuerdo de cambio de adscripción.

b) La comunicación a la Administración tributaria del cambio de domicilio fiscal determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según el nuevo domicilio. Dicho cambio producirá este efecto en el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación. No obstante, si durante dicho plazo la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, no se alterará la competencia del órgano en tanto no se resuelva dicho procedimiento”.

¹⁰⁷⁰ ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 463.

realizado en el ámbito de una regularización. Por tanto, conocidas las competencias comprobadoras de estos órganos, su trabajo puede ser de vital importancia. Ahora bien, la LGT, atiende por fin a los reclamos de la doctrina, y establece la separación de los procedimientos, por la cuál las sanciones no se podrán incluir en el procedimiento de aplicación de los tributos sino que se realizarán ambos procedimientos separadamente (artículo 208 LGT). Si bien en el mismo precepto se permite una quiebra a la exigencia general de los procedimientos al recogerse dicha separación “*salvo renuncia del obligado, en cuyo caso se tramitará conjuntamente*”. Por tanto, se podría disponer de los trámites de este procedimiento sancionador en el seno de uno de aplicación de los tributos cuando el obligado tributario así lo decida¹⁰⁷¹. Ciertamente, esta posibilidad, enmascarada bajo la voluntad del propio sujeto infractor, supone una quiebra a la separación de procedimientos y una vuelta a la anterior situación tan criticada por la doctrina de aplicación conjunta de los procedimientos¹⁰⁷².

¹⁰⁷¹ Ello para el ámbito de los órganos gestores ya que para los órganos inspectores también se prevé la supresión de esta separación para los supuestos de actas con acuerdo.

¹⁰⁷² Es una reclamación común en la doctrina la exigencia de la separación de los procedimientos; sirva por todos una de las razones, a nuestro juicio, de mayor importancia para argumentar la necesidad de dicha separación: esta es “el derecho de todo acusado de un delito o infracción de no autoincriminarse, de no declarar contra sí mismo. Así como la Administración tiene derecho a exigir que el obligado tributario declare los hechos imposables y demás hechos con relevancia tributaria con el fin de hacer efectivo su derecho de crédito tributario, no puede exigir a nadie que declare haber realizado hechos sancionables”. SIMÓN ACOSTA, E “La potestad sancionadora” en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley...*, op.cit. Pág. 781. Sin embargo, hay quien no se muestra tan crítico y cree que existen unas garantías por encima de dicha separación: “la consecuencia de esta renuncia será que la sanción se imponga en el mismo procedimiento de aplicación de los tributos, sin que resulten de aplicación las normas especiales sobre el procedimiento sancionador-particularmente las relativas a la duración del plazo para resolver-, aunque esta afirmación no puede tampoco llevarnos a pensar que desaparece del sujeto infractor cualquier protección o garantía del régimen sancionador, pues los derechos fundamentales que conforman el status del sujeto infractor serán los mismos; presunción de inocencia, derecho a no confesarse culpable, aun proceso con todas las garantías, a que no se produzca indefensión...(art.24 CE)”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág.1358-1359. Cuestión que no discutimos pero cuya aplicación nos parece más difícil que si se recoge la separación que provocará mayores y mejores garantías.

El procedimiento sancionador separado, que será el que se sustanciará en la mayoría de los casos, aparece regulado en la LGT en los artículos 207 a 211 en el Capítulo IV del Título IV dedicado a la “Potestad sancionadora” y en los artículos 22 a 30 del RGRST Capítulo III rubricado “Procedimiento sancionador”. Dicha regulación no se presenta demasiado extensa puesto que sigue y se remite en líneas generales a la regulación del procedimiento administrativo sancionador general como declara el artículo 207.2 LGT¹⁰⁷³.

Como cualquier procedimiento administrativo el mismo se desarrolla en varias fases, a saber; iniciación, instrucción y terminación. En las mismas se establecen, en ocasiones especialidades del procedimiento inspector, pero debido al objeto de nuestra tesis, presentaremos a continuación el desarrollo del mismo en exclusiva por los órganos de gestión.

El inicio se produce de oficio (artículo 209 LGT) mediante notificación del acuerdo del órgano competente¹⁰⁷⁴, en el que según el artículo 22 RGRST debe señalarse:

- “a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.*
- b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.*

¹⁰⁷³ Aunque ha sido criticada por la doctrina: “hasta qué punto es realmente necesario regular un procedimiento sancionador tributario como algo distinto de los procedimientos sancionadores administrativos generales, en la medida que, salvo ciertas especialidades derivadas de que normalmente dichos procedimientos sancionadores tributarios se incoan a raíz de otro procedimiento tributario de aplicación de los tributos, no parece que la autonomía del tributario deba llevarse al extremo de regular completamente todos los procedimientos propios al margen del procedimiento sancionador general. Francamente no entendemos este empeño de diversificación entre el ámbito tributario y el resto de los supuestos de actividad administrativa, en todas las facetas posibles, sobre todo cuando la mayor parte de las relaciones del ciudadano con la Administración se residencia en materia tributaria”. HUESCA BOBADILLA, R (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 1355.

¹⁰⁷⁴ Para Inspección se establecen normas específicas e el propio artículo 20.3 y 25 del RGRST.

c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.

d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio”.

Respecto a esta iniciación por los órganos de gestión, es necesario destacar la previsión relacionada con el factor tiempo del artículo 209.2 por la cual cuando el procedimiento sancionador se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria, o tras un procedimiento de comprobación o de inspección, no podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación tributaria. Como puede apreciarse no se realiza mención al procedimiento de devolución, pero es que, como se deduce de su regulación analizada, en el caso de que se trate de una solicitud indebida de un devolución y tener que cambiarse el importe de la devolución ello tendrá que hacerse por otro procedimiento distinto¹⁰⁷⁵.

Por último, por lo que concierne al número de procedimientos sancionadores a tramitar, se iniciarán, en virtud del apartado cuarto del artículo 22 del RGRST, tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado o actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción que se pongan de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. Ello, no obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán

¹⁰⁷⁵ Si recordamos el artículo 127 LGT establece: “*El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta Ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección*”. Por tanto, cuando no procede devolución y por tanto es necesario realizar alguna actuación de cotejo o comprobación se iniciará un procedimiento de verificación de datos o comprobación limitada cuyo resultado puede provocar la iniciación de un procedimiento sancionador.

acumularse la iniciación (e instrucción) de los distintos procedimientos, aunque, eso sí, deberá dictarse siempre una resolución individualizada por cada una de ellas.

La fase de instrucción servirá para ir formando la voluntad del órgano encargado de dictar resolución. Se determina como órgano competente el que se estime en la normativa de organización aplicable (artículo 23.1 RGRST) que si bien para los supuestos de inspección queda regulado en el artículo 25 del propio reglamento entendemos que para el caso de los órganos de gestión serán aplicables las normas de competencia mencionadas del artículo 20 del reglamento, es decir, lo instruirá el órgano de gestión salvo que se de el cambio de domicilio o adscripción, aunque , como hemos matizado, la claridad no es precisamente la característica de la regulación de la competencia para este procedimiento.

El órgano al que se le haya encomendado la instrucción practicará de oficio, por mandato imperativo de la LGT, cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar la existencia de infracciones susceptibles de sanción, entre las cuales, como prevén Ley y Reglamento en sus artículos 210.2 y 23.3 respectivamente, se encuentra la obligación de incorporar formalmente las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución, así como *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador...”*. A su vez prevé el artículo 23.4 del reglamento que en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución los interesados podrán presentar las alegaciones que consideren oportunas, garantizando así su derecho de prueba y audiencia.

Concluidas las actuaciones¹⁰⁷⁶, el instructor formulará una propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime pertinentes. En dicha propuesta se recogerán de forma motivada, en los términos del artículo. 210.4 de la LGT, “...*los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad*”.

El obligado tributario podrá, como recoge el artículo 23.5, no formular alegaciones en cuyo caso “*se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver*”; o formularlas en cuyo supuesto “*el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente*”.

Por último el artículo 210.5 regula lo que lo que ESEVERRI ha denominado como “una perversión del sistema”¹⁰⁷⁷. Se trata del procedimiento sancionador abreviado, que según establece este artículo: “*Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos*”. Y completa el reglamento en su artículo 23.6 que se le

¹⁰⁷⁶ Para el caso de los órganos inspectores antes de dicha conclusión se permite en base al artículo 210.3 y su remisión al 146, ambos de la LGT, la posibilidad de adoptar medidas cautelares.

¹⁰⁷⁷ Vid. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 466.

advertirá expresamente que en el caso de no aportar nuevos elementos de prueba ni alegaciones, podrá dictarse la resolución de acuerdo con la propuesta que se le notifica.

El procedimiento podrá terminar por resolución o por caducidad, según establece el artículo 211. Ahora bien para los casos en que el órgano competente rectifique la propuesta de resolución¹⁰⁷⁸ se volverá a notificar dicha propuesta al interesado el cuál tendrá un plazo de 10 días para formular alegaciones desde el día siguiente a la notificación.

Si no hay tal rectificación, en plazo de seis meses contados desde la comunicación del inicio del procedimiento el órgano competente deberá resolver, y, como ocurría en las normas generales de los procedimientos de aplicación de los tributos, a estos efectos se cumple el plazo con el primer intento de notificación. De hecho, el propio artículo 211.2 se remite al 104 de la LGT. Dicha resolución será notificada al obligado tributario¹⁰⁷⁹.

¹⁰⁷⁸ Ello está previsto por el artículo 24.2 RGRST y las circunstancias que lo podrán provocar serán:
“a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave”.

¹⁰⁷⁹ Al contenido de la misma dedica la regulación dos artículos: Por su parte el 211.3 LGT establece que: “La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”. Y el artículo 24. 3 también precisa: “La resolución se notificará a los interesados. En la notificación también deberá hacerse mención a:
a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.
c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.
d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.

Como establece al artículo 211.4 LGT transcurrido dicho plazo se producirá la caducidad la cual podrá dictarse de oficio o instancia del interesado. La declaración de caducidad ordenará el archivo de las actuaciones e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador incluso aunque no hubiese prescrito la acción sancionadora, tal y como prevé expresamente el párrafo segundo del apartado cuarto del artículo. 211 de la LGT¹⁰⁸⁰.

En nuestro ámbito de estudio hemos de tener en cuenta la previsión ya estudiada que recoge el proyecto de reglamento de aplicación de los tributos que puede significar otra forma de terminación del mismo. Si recordamos el artículo 106.3 del mismo en su párrafo segundo establece: *“Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad”*. Este artículo añade además que, en este supuesto, las actuaciones que se hubieran realizado en el curso del procedimiento sancionador fallido, así como los documentos y elementos de prueba obtenidos

e) Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del artículo 29.2 de este Reglamento”.

¹⁰⁸⁰ Esta regulación constituye una importante novedad, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo. 36 del derogado RD 1930/1998, el procedimiento sancionador había de finalizar en el plazo de seis meses desde la notificación de su iniciación, pero, una vez transcurrido dicho plazo era posible iniciar su cómputo de nuevo siempre que la infracción no hubiese prescrito. Igualmente, como hemos analizado, en todos los procedimientos de aplicación de los tributos caduca la acción pero no caduca el procedimiento. Si bien las especiales características de este procedimiento sancionador así lo requieren. Siendo esta nuestra opinión ello no quita que comentemos que esta regulación va incluso más allá que la propia ley administrativa (LRJAP-PAC) que como efecto de la caducidad apunta la no interrupción del plazo de prescripción, pero no prevé la caducidad en el propio procedimiento.

en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia en un posterior procedimiento sancionador. Por tanto, de aprobarse el proyecto de reglamento existiría otra forma de terminación de dicho procedimiento sancionador específica en el ámbito de la aplicación de los tributos que además supondría una excepción al artículo 211.4, ya que en estos casos la caducidad de nuevo es en la acción y no en el procedimiento, como es la regla general para el ámbito sancionador.

Por último, encontramos una cuestión no resuelta en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador. Como sabemos el artículo 140.2 contempla la posibilidad de que el obligado tributario en el seno de un procedimiento de comprobación limitada preste su conformidad a la propuesta de liquidación¹⁰⁸¹. En ese caso, entendimos que debiera aplicarse la reducción prevista del 30 por ciento para los casos de la conformidad del obligado tributario en el procedimiento inspector. Por ello podríamos plantearnos que dicha conformidad se produjera en el procedimiento de comprobación limitada realizado por los órganos de gestión el cuál, a su vez, hubiera dado lugar al inicio de un procedimiento sancionador¹⁰⁸². Por tanto, como consecuencia de ello, a ese por ciento podría añadirse la reducción del 25 por ciento de la sanción si, en concordancia, con el artículo 188. 3, se realiza el

¹⁰⁸¹ El artículo 140.2 establece que “*Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho*”. Como manifestamos al estudiar la comprobación limitada no existe más regulación sobre la conformidad que esta y por ello entendimos que la misma, debiera tener las características de la prevista para inspección, si bien no existir las actas debiera manifestarse en el trámite de alegaciones por el obligado tributario.

¹⁰⁸² Artículo 211.1. segundo párrafo: “*Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta Ley*”.

ingreso total del importe restante de dicha sanción en periodo voluntario sin haber presentado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago y no se ha interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. De esta forma, los resultados del procedimiento de comprobación limitada que iniciara un procedimientos sancionador serían iguales que los de un procedimiento de inspección , basándonos en las precisiones acerca de las mismas competencias que entendemos tienen ambos órganos, gestión e inspección, ésta sería la solución más acorde con el principio de igualdad. A excepción de las actas con acuerdo que son exclusivas de inspección, pero cuyo efectos son muy similares, en esto casos, a la conformidad y al pronto pago de la sanción¹⁰⁸³.

Como ha quedado puesto de manifiesto, el papel de los órganos de gestión también puede tener su importancia en el procedimiento sancionador. Toda vez que hemos admitido la similitud de competencias entre gestión e inspección delimitada por el alcance y medios de unas y otras, tiene su cierta lógica, que en la consagración de dichas facultades de los órganos gestores, también se prevea la intervención de los mismos en el procedimiento sancionador.

¹⁰⁸³ Hemos de tener en cuenta que las actas con acuerdo no permite la reducción del pronto pago ya que se refunden ambas en una sola y se establece la misma en un 50%, mientras que en el caso de la conformidad y pronto pago, posibilidad que podría no estar vetada a los órganos de gestión la reducción será de una 47,5 % (30% más 25% del resto), por tanto el agravio comparativo no será demasiado amplio.

2.- La remisión a otros procedimientos del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria. Su futura regulación reglamentaria.

La Ley, como hemos mencionado en numerosas ocasiones, tiene un marcado carácter reglamentista y de ahí, que, como hemos mostrado en los capítulos anteriores, podamos afirmar que prácticamente todo lo relacionado con cuestiones procedimentales aparece regulado en la misma. Ahora bien, al enumerar los procedimientos que podrían llevar a cabo los órganos de gestión, en su artículo 123. 2 se remite a la posible regulación reglamentaria de nuevos no establecidos en la LGT. Una primera lectura del citado artículo podría provocarnos cierta perplejidad, ya que, es cierto que parece que en la LGT está regulado absolutamente todo. Y ello es cierto, puesto que quedan precisadas todas las normas generales de los procedimientos, y a pesar de los anuncios del legislador de establecer unas líneas generales para así remitirse a LRJAP-PAC y al desarrollo reglamentario, como ha quedado demostrado, la Ley desciende al detalle en la regulación tanto general como particular de los procedimientos. Dejando, aparentemente, poco ámbito de actuación al reglamento.

Pues bien, sin que necesariamente suscribamos la opción adoptada por el legislador, nos encontramos con un proyecto de reglamento considerablemente amplio, con reiteraciones de la ley innecesarias y, en algunos casos, con remisiones faltas de la claridad que debiera. Y, en esta línea en su articulado recoge un gran número de procedimientos, que podríamos denominar “menores”, no porque su importancia lo sea, ya que facilitan y fundamentan, en muchas ocasiones, las funciones de gestión tributaria, sino porque en sí, no conllevan, en la mayoría de los casos, actuaciones de liquidación, sino otro tipo de las mismas más bien orientado al control de todo tipo de obligaciones tributarias, desde la presentación de autoliquidaciones, hasta la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, por ejemplo. De los procedimientos que

recoge el proyecto su Título IV , algunos, ya vienen establecidos en la LGT, y esta regulación se dedica a detallar aspectos de los mismos, e incluso a repetir cuestiones ya contempladas en el propio procedimiento al que va referido de la LGT, o a las normas comunes de los procedimientos que también se establecen en la Ley; otros, no pueden ser considerados realmente auténticos procedimientos, sino más bien actuaciones de los órganos de gestión ;y, por último, los menos, son auténticos procedimientos, si bien de tramitación sencilla y rutinaria por parte de la Administración que, a nuestro juicio, correctamente, ha querido recogerse, aunque quizá se haya hecho de una forma más extensa, en ocasiones, de la que consideramos acertada.

Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria¹⁰⁸⁴ los recoge el Título IV del proyecto. El mismo está compuesto por dos capítulos; El primero, de disposiciones generales, que ya hemos analizado, referido a las declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones y la posibilidad de que sean complementarias o sustitutivas. El capítulo II se titula “*Procedimientos generales en el ámbito de la gestión tributaria*”; contiene 10 secciones cada una de ellas dedicada a un procedimiento en concreto, a excepción de la séptima que recoge hasta otros cinco bajo la rubrica “*Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones*” y de la segunda que divide al procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, en dos diferenciados.

¹⁰⁸⁴ Cómo ya precisamos con anterioridad el proyecto de reglamento corrige el error de la ley y recoge el término procedimiento en plural, oyendo en este caso las precisiones de la doctrina expuestas con anterioridad.

Si recordamos la clasificación que se realiza en la exposición de motivos del proyecto de reglamento y que ha sido expuesta con anterioridad¹⁰⁸⁵, el legislador distinguía entre los procedimientos de comprobación, que serían los analizados de verificación de datos, comprobación de valores y el de comprobación limitada; los que denomina de actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales que aparecen regulados en la sección séptima, y que analizaremos en este epígrafe, y, por último, los que no clasifica específicamente y los contiene como generales, entre los que se encuentran los regulados en la propia LGT; el procedimiento iniciado mediante declaración, el de devolución, y otros que se regulan específicamente como son, el de ejecución de devoluciones tributarias, ya tratado, u otros como el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, el de reconocimiento de beneficios fiscales, y, la cuenta corriente tributaria, cuya verdadera naturaleza y novedoso contenido cuestionaremos a continuación.

Por tanto, aunque sin ánimo de repetir el contenido íntegro del proyecto de reglamento, vamos a realizar una breve presentación de los siguientes procedimientos a los que entendemos va referida dicha remisión del artículo 123.2 LGT al no estar contemplados como tales en la Ley General. Son: Los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; de reconocimiento de beneficios fiscales; la cuenta corriente tributaria; y los de comprobación de obligaciones formales que detallaremos en su momento.

¹⁰⁸⁵ En el capítulo octavo, segundo epígrafe, nos referimos a las distintas clasificaciones de los procedimientos de gestión y entre ellas, se explicó la adoptada por el legislador en el proyecto de reglamento.

- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución. El reglamento divide al mismo en dos:

- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones. Aparece regulado en la propia LGT en su artículo 120 al tratar las autoliquidaciones, y se trata de un mecanismo por el cual el obligado se dirige a la Administración instándole la rectificación de una autoliquidación presentada por el mismo por estimar que perjudica de cualquier modo sus intereses. Siguiendo el mandato del precepto 120.3 es el proyecto de reglamento el que prevé su regulación completa en los artículos 125 a 128 inclusive. No obstante, la propia LGT establece la obligación de la Administración, para aquellos caso en que como resultado de ese procedimiento se origine una devolución y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado, del pago del interés de demora sin que el propio obligado lo solicite. Igualmente, para los supuesto de devoluciones indebidas se remite el legislador a la regulación de los mismos procediendo, por tanto, el abono del interés demora por el tiempo transcurrid desde que se realizo dicho ingreso.

Como hemos mencionado, es el desarrollo reglamentario el que regulará todo el procedimiento. Del proyecto presentado en relación con su régimen jurídico podemos señalar su inicio por solicitud siempre y cuando se haya presentado la correspondiente autoliquidación, antes de la liquidación¹⁰⁸⁶, y cuando además no se

¹⁰⁸⁶ El artículo 125.3 del proyecto excepciona este requisito para el siguiente caso: “*Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada modificando aquélla por motivo distinto del que origina la solicitud del obligado tributario.*”

esté tramitando sobre la misma ningún procedimiento de comprobación o investigación. Dicha solicitud deberá contener los requisitos generales del artículo 90 del proyecto de reglamento¹⁰⁸⁷ previstos para toda iniciación a instancia de parte, junto los datos que permitan identificar la autoliquidación, si se solicita una devolución el medio por el que ha de realizarse ésta, y la documentación que justifique dicha rectificación. Iniciado por tanto el procedimiento se tramita el mismo comprobando y examinando los órganos de gestión los documentos, datos o antecedentes que consideren necesarios, e incluso podrán efectuar requerimientos a terceros o solicitar los informes que consideren. Se notificará la propuesta de resolución al obligado y se le concede un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente de la notificación de la apertura de dicho plazo¹⁰⁸⁸, para realizar alegaciones, que de no ser presentadas provocan la notificación sin más de la misma y el fin del procedimiento, (artículo 126 del proyecto). La terminación será la resolución en la que se acepta o no la rectificación, si ello

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre motivo distinto, cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional”.

¹⁰⁸⁷ Exige este artículo 90 del proyecto de reglamento los siguientes datos:

“a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que le represente, así como el lugar que se señale a efectos de notificaciones.

b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

d) Órgano al que se dirige”.

¹⁰⁸⁸ Recordemos sobre el particular, como ya se ha puesto de manifiesto con ocasión de otros procedimientos contemplados en el proyecto, y sirva para todos los que enunciamos en este epígrafe, que el legislador opta por el criterio de cómputo de días del artículo 48 LRJAP-PAC. Mientras que en la LGT en el artículo 104.1 se parte desde la fecha, en la regulación de los procedimientos, más acorde con las normas administrativas, los plazos se cuentan a partir del día siguiente de dichas notificaciones. Nos remitimos a lo expresado sobre el particular en el tratamiento de los distintos procedimientos.

provoca una devolución, dice el reglamento que se determinará el titular del derecho a la devolución el importe y los intereses, lógicamente. El plazo, siguiendo las reglas generales, se establece en seis meses. En caso de silencio este será negativo; se entiende desestimada la pretensión de rectificación. Como vemos nos encontramos ante una regulación de un procedimiento que no hace sino contener las precisiones generales de la LGT aplicada a un supuesto concreto. Desde luego muchas previsiones se podían haber evitado, dejando tan sólo las específicas como puede ser la iniciación y el contenido de la solicitud, o el establecimiento del sentido del silencio que siempre proporciona mayores garantías para el obligado. Por último en relación con este procedimiento, el artículo 128 recoge los supuestos especiales de las retenciones, ingresos a cuenta o cuotas irregularmente soportadas y realiza una regulación detallada y muy exhaustiva sobre el particular¹⁰⁸⁹.

¹⁰⁸⁹ Artículo 128 Proyecto de reglamento: “1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en el artículo 32 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2 Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

3. Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los

- Procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución. Este procedimiento, sin embargo, no está previsto como tal en la LGT. Aunque ya hemos realizado algunas precisiones sobre el mismo, simplemente recordaremos que se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte por el cuál el obligado cuando crea que una declaración, comunicación o solicitud de devolución ha perjudicado su derecho podrá instar a la Administración para su rectificación. Al igual que ocurría en el procedimiento anterior ello no podrá hacerse cuando la Administración haya practicado la liquidación provisional, salvo que concurra motivo distinto del que originó la liquidación, y ello, se producirá, como ocurría con el anterior procedimiento, cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido

ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

b) La solicitud podrá hacerse desde que el acto de retención, la detracción del ingreso a cuenta o el acto de repercusión haya sido comunicado fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello, y antes de haber practicado la Administración tributaria liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento, el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 90.2 de este reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento, se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer, dentro del plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estime oportuno.

Las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas”.

regularizados por la liquidación. El procedimiento se inicia, tramita, y termina de la misma forma que el de rectificación de autoliquidaciones, como se desprende de la remisión a su regulación del artículo 129.2 del proyecto.

En conclusión, la diferencia fundamental entre uno y otro procedimiento es, que para el caso del primero, dicha solicitud de rectificación siempre conllevará una minoración en el resultado a ingresar de la autoliquidación, o una mayor devolución, ya que, como sabemos, en el caso contrario se establece la obligación de realizar autoliquidaciones complementarias. Puede decirse que, en general, este procedimiento debe valorar positivamente ya que permite al obligado poner en constancia de la Administración un determinado error que le perjudica sin tener que acudir a un procedimiento de ingresos indebidos o esperar a que la Administración inicie algún procedimiento.

- Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales. Se trata de otro procedimiento iniciado a instancia de parte regulado por el proyecto de reglamento en sus artículos 135 y 136. A pesar de que la competencia para sustanciar el mismo viene atribuida por el artículo 135.1 “*al órgano competente*”, teniendo en cuenta en el lugar donde se regula (procedimientos en el ámbito de la gestión tributaria), y la competencia de reconocimiento de los mismos establecida para los órganos de gestión en el artículo 117.1 c), entendemos que, en principio, serán estos órganos los encargados de dicho procedimiento¹⁰⁹⁰. Presentada la solicitud, se

¹⁰⁹⁰ Podríamos plantearnos la competencia de los órganos de inspección, si bien entre las funciones que cita el artículo 141.1, el apartado e) les atribuye la comprobación del cumplimiento para que se de los requisitos de estos, y, por tanto, no le atribuye su reconocimiento. Si bien, el supuesto k) deja abierta la posibilidad a cualquier función que le puedan asignar las leyes o autoridades competentes, entre las que, por qué no, podría estar ésta. En cualquier caso, creemos que lo normal será su

comprobarán los requisitos exigibles para la concesión de un beneficio fiscal de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a otros obligados tributarios. Si la resolución va a ser denegatoria deberá notificarse una propuesta de la misma al obligado tributario para que en el plazo de diez días contado desde el día siguiente al recibimiento de la notificación, alegue lo que le convenga en derecho. El plazo de resolución será el que establezca la normativa propia del beneficio fiscal y en su caso el de seis meses. La resolución que, en su caso, se produzca podrá ser denegatoria o estimatoria del beneficio fiscal en este caso, los efectos se producirán desde el día que diga la normativa específica o, de no existir sobre el particular, desde el momento de la concesión¹⁰⁹¹. En caso de no existir resolución se entiende desestimada.

aplicación por los órganos de gestión, salvo par supuestos que su reconocimiento exigiese la utilización de unos medios que le sean vetadas, caso que por otra parte, no serán tan habituales.

¹⁰⁹¹ Dichos efectos vienen establecidos en el artículo 136 del proyecto de reglamento que continúa regulando: “... *El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable.*

2. Salvo disposición expresa en contrario, una vez concedido un beneficio fiscal no será preciso reiterar la solicitud para su aplicación en periodos futuros, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

Los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

3. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento en que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado

El proyecto de reglamento, en estos dos artículos, recoge un procedimiento muy común en las distintas figura tributarias; en efecto, en la práctica de los impuestos se regulan numeroso beneficios fiscales cuya aplicación no es *ope legis*, sino de carácter rogado. De esta forma, el proyecto, a nuestro juicio correctamente, se hace eco de un procedimiento con una regulación unitaria y coordinada para todos, a diferencia de lo que ha venido ocurriendo hasta la actualidad en que han sido regulados cada uno individualmente, que, sin duda, contribuye sobremanera, a la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

- Cuenta corriente tributaria. A pesar de aparecer regulada en el capítulo dedicado a procedimientos de gestión tributaria, la mayoría de su regulación en el proyecto (artículos 137-142) no responde a una naturaleza procedimental, a excepción del artículo en el que se regula el procedimiento para la solicitud de la misma.

La cuenta corriente tributaria existe en la actualidad, y fue creada por el Real decreto Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, en desarrollo de la Disposición Adicional Cuarta de la LDGC. La aplicación de esta figura encuentra su fundamento en la compensación como forma de extinción de las obligaciones regulada en el artículo 71 de la LGT, en cuyo apartado tercero se remite a desarrollo reglamentario para la regulación de la misma. La finalidad de la mismas, por tanto, consiste en la extinción por compensación de los créditos y deudas tributarias a los que resulta de aplicación el sistema, que un mismo sujeto pasivo tenga con la Hacienda Pública, los cuales cuando son objeto de anotación dejan de

conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2 Cuando la Administración regularice la aplicación de un beneficio fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá comunicar esta circunstancia al órgano que reconoció dicho beneficio fiscal”.

ser exigibles individualizadamente, para integrarse en el saldo de la cuenta, el cual es objeto de determinación trimestral. En definitiva, se trata de un mecanismo previsto por la Administración tributaria para unos obligados concretos¹⁰⁹², a través de cuál, y a petición del obligado se establece en una cuenta corriente la anotación de créditos y deudas con la Administración tributaria produciéndose así, en su caso, la compensación entre unos y otros. Se podrán liquidar unos y otros para finalmente arrojar un saldo que se determinará los 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año. Dicho saldo será notificado al obligado quién posee un plazo de diez días para alegar y aportar lo que considere oportuno. Transcurrido el plazo se dicta liquidación provisional y de resultar un saldo a devolver se ingresa por medio de transferencia bancaria, y, si por el contrario, es a pagar el obligado deberá de ingresarlo de acuerdo con las normas sobre el particular establecidas en la LGT. El mecanismo también prevé la posibilidad de renuncia o de revocación del sistema por la propia Administración¹⁰⁹³. Todo, ello matiza el proyecto de reglamento, como viene siendo habitual y no sabemos hasta que punto tan necesario, sin perjuicio de las posibles comprobaciones o investigaciones que se pudieran hacer.

¹⁰⁹² Según el artículo 137.2 podrán solicitar la misma los siguientes sujetos:

“a) Que ejerzan actividades empresariales o profesionales y que, como consecuencia de dicho ejercicio, deban presentar periódicamente autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido o autoliquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas y de premios.

b) Que el importe de los créditos reconocidos durante el ejercicio inmediatamente anterior al de la solicitud de la cuenta corriente sea equivalente, al menos, al 40 por ciento de las deudas tributarias devengadas durante el mismo periodo de tiempo. A efectos de este cálculo, únicamente se tendrán en cuenta los créditos y las deudas tributarias a los que se refiere el artículo 128.

c) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias”.

Sobre este último requisito nos remitimos a la propia regulación del artículo 137.1 c) del proyecto que especifica cuando se entiende un obligado al corriente de sus obligaciones tributarias.

¹⁰⁹³ Para profundizar sobre dicho sistema vid. Artículos 138, 140, 141, y 142. Nuestra intención ha sido simplemente explicar el mecanismo sin repetir todo el contenido del reglamento, pero par el estudio detallado de la misma nos remitimos a su regulación.

El problema en relación con la cuenta corriente tributaria se plantea entorno a la competencia y naturaleza. Debido al contenido, ya explicado, de la misma podríamos afirmar que nos encontramos ante actuaciones típicas de recaudación más que de gestión propiamente dicha. Sin embargo, el proyecto de reglamento incorpora su regulación dentro de los procedimientos de gestión, si bien no regula nada acerca de la competencia que, en la actualidad, es establecida, por regla general, al Delegado de la AEAT del domicilio del sujeto pasivo¹⁰⁹⁴. Parece que el proyecto pretende agilizar dicho procedimiento incluyéndolo así dentro de los de gestión para que así sean estos lo encargados de admitir la conclusión o no de un determinado sujeto pasivo en el sistema de cuenta corriente tributaria. Y ahí está el *quid* de la cuestión el procedimiento que si es de gestión y se encarga a la misma, es el de controlar si un contribuyente cumple o no los requisitos para acceder a este mecanismo, pero, entendemos, que el resto debiera de ser competencia de los órganos de recaudación. Por ello, quizá la ubicación de la cuenta corriente tributaria hubiera sido mejor en el Reglamento de Recaudación, con independencia de estas facultades de control de los órganos gestores. Podemos afirmara, por tanto, que se trata de un mecanismo híbrido que combina funciones gestoras y recaudadoras.

El artículo 139 del proyecto de reglamento prevé el procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria,

¹⁰⁹⁴ Por el contrario, el artículo 5 del Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, vigente en la actualidad establece la competencia:

“Artículo 5. Órganos competentes.

1. Con carácter general, será órgano competente para resolver el procedimiento para acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

2. Para los sujetos pasivos adscritos a las Dependencias Regionales de Inspección, de Recaudación o de Aduanas e Impuestos Especiales, será órgano competente para resolver el procedimiento el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal.

3. Para los sujetos pasivos adscritos a la Oficina Nacional de Inspección, será órgano competente para resolver el procedimiento el Jefe de dicha oficina”.

que es, según lo afirmado, el propiamente gestor. Dicho procedimiento es bien sencillo; Se inicia mediante solicitud del obligado tributario en un impreso normalizado que se aprobará por Orden del Ministros de Economía y Hacienda, en el mes de octubre del año natural inmediato anterior a aquél en el que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos, y en el lugar que la citada orden determine. Recibida la solicitud la Administración deberá dictar resolución en el plazo de tres meses. Para los casos en que dicha resolución vaya a ser denegatoria se notificará una propuesta de resolución para que el obligado tributario en plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, realice las alegaciones que estime oportunas. Sin embargo, en el caso de que la resolución conceda la admisión en el sistema la notificación se hará directamente de la resolución estimatoria. Si transcurrido el plazo para resolver o llegado el primer día del año natural para el que se hubiese solicitado dicha cuenta no hubiere resolución, se entenderá desestimada dicha petición. En cuanto al momento a partir de la cual surtirá efectos la resolución el apartado 4 de este artículo 139 del proyecto señala: *“a partir del primer día del año natural para el que el obligado tributario hubiese solicitado acogerse al sistema o, en caso de que la resolución se produzca en fecha posterior, a partir del día en que se acuerde la misma”*.

- Actuaciones y procedimiento de comprobación de obligaciones formales. Bajo esta rúbrica de la sección séptima del capítulo II del proyecto de reglamento se recogen una variedad de actuaciones, básicamente para controlar el cumplimiento de las obligaciones formales¹⁰⁹⁵. Sin perjuicio del análisis de cada una de las subsecciones del

¹⁰⁹⁵ La citada sección del proyecto de reglamento se estructura de la siguiente forma: (artículos 143 a 155)

Sección séptima. Actuaciones y procedimiento de comprobación de obligaciones formales.

mismo que realizaremos a continuación, hemos de precisar que en la mayoría de ellas lo que se recoge es una potestad de los órganos de gestión que se pueden materializar a través de unas determinadas actuaciones que, en ocasiones, podrán conllevar un sencillo procedimiento, que hemos calificado al comienzo del capítulo como menores en tanto en cuanto no conllevan funciones de liquidación por parte de los órganos encargados de ello. Estos procedimientos son:

- El control censal. El artículo 143 del proyecto recoge una serie de actuaciones que realizará la Administración para controlar a las declaraciones censales de alta, modificación y baja, dentro del ámbito de sus funciones, que como vimos, recoge el artículo 117 de la LGT. Igualmente, el artículo 145 recoge los supuestos en los cuales la Administración, sin necesidad de ninguna procedimiento podrá realizar rectificaciones de la situación censal¹⁰⁹⁶ si bien como exigen las garantías mínimas de nuestro

Subsección primera. Actuaciones y procedimientos de control censal.

Subsección segunda. Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal.

Subsección tercera. Actuaciones de comprobación del número de identificación fiscal.

Subsección cuarta. Actuaciones de control de presentación de declaraciones.

Subsección quinta. Actuaciones de control de otras obligaciones formales.

¹⁰⁹⁶ Artículo 145.1 del proyecto de reglamento: “a) Cuando así se derive de actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el propio obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal, siempre que en dicha rectificación no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los constatados en dichos procedimientos.

b) Cuando las personas o entidades a las que se haya asignado un número de identificación fiscal provisional no aporten en el plazo de tres meses, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, la documentación necesaria para obtener el número de identificación fiscal definitivo, salvo que en dicho plazo justifiquen debidamente la imposibilidad de su aportación, la Administración tributaria podrá darles de baja en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial.

c) Cuando concurren los supuestos regulados en el artículo 131.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

d) Cuando el obligado tributario tuviera pendientes notificaciones con antigüedad superior a un año y hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación de aplicación de los tributos, o se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de

ordenamiento jurídico “*la modificación efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior deberá ser comunicada al obligado tributario, salvo que tuviera pendientes notificaciones con antigüedad superior a un año y hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación realizada en aplicación de los tributos*”. Para el resto de supuesto se establece un procedimiento en el artículo 145, cuya iniciación se produce por requerimiento de la Administración al obligado tributario para que aclare alguna discrepancia observada en relación con su declaración censal o mediante la notificación de la propuesta de resolución cuando estime la Administración que cuenta con los datos suficientes. Específicamente se prevé el plazo de un mes para iniciar el mismo en los supuestos en los que se vaya a acordar la baja cautelar cuando los hechos que han llevado a esta determinación no sean fruto de un procedimiento de aplicación de los tributos. En relación con la tramitación del mismo la regulación no presenta ninguna novedad; se permite a la Administración realizar funciones que ya tiene asignadas por la propia LGT, se recuerda al obligado que de no estar de acuerdo con los datos suministrados por terceros le asiste la potestad del artículo 108.4 por la que puede pedir a la Administración el contraste de los mismos, y se concreta el plazo para las alegaciones en diez días desde el día siguiente a la fecha de notificación de la propuesta de resolución. Como todos los procedimientos, terminará por resolución en que se modifiquen los datos con la debida motivación, que también viene exigida por la propia LGT; por subsanación de la discrepancia; por caducidad; o, por el inicio de

liquidación, se podrá acordar la baja en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial”.

un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto de éste.

El proyecto de reglamento pretende recoger en su regulación un procedimiento pensado para impuestos gestionados por medio de matrícula, padrón o censo, cuya especificidad quizá ha movido a los redactores del mismo a incluirlo en este futuro desarrollo reglamentario. Además, los impuestos más importantes gestionados por este mecanismo son el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica cuya liquidación y recaudación es competencia de los Entes Locales pero su control censal es encargado al Estado, lo cuál ha sido otra de las causas de provocar su inclusión, consiguiendo así revestir de mayor relevancia a los procedimientos de dicho control censal.

- Domicilio Fiscal. Se establece en los artículos 146 a 151 diversas cuestiones relativas al domicilio fiscal, no en vano el título de la subsección, de una forma más correcta que el de la anterior se denomina “Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal”. Tras establecer la potestad de la Administración para comprobar y rectificar el domicilio fiscal, innecesariamente, a nuestro juicio, ya que ello es establecido por el artículo 48.4 de la LGT, regula el procedimiento para la comprobación del mismo. Llama poderosamente la atención la regulación de dicho procedimiento por diversos motivos que hacen que no se alcance su comprensión y que no se entienda lo que realmente quiere regularse. Empezando por la competencia, hasta la terminación y pasando por la tramitación, se están recogiendo varias cuestiones diferentes a la vez y mezcladas entre sí. Además olvida el proyecto

de reglamento la ubicación en la que se encuentra, recordemos capítulo II de “los procedimientos generales en el ámbito de gestión tributaria”, y recoge la posibilidad del ejercicio de competencias atribuidas a los órganos inspectores abriendo así la vía, a que estemos ante un procedimiento inspector y no de gestión o, como ha hecho con otros procedimientos, compartido por ambos. La regulación que se hace de la competencia para desarrollare este procedimiento no determina claramente si nos encontramos antes unos u otros órganos debido a su ambigüedad¹⁰⁹⁷, aunque, si es manifiestamente clara al señalar que tanto los tributos propios como los del Estado son competencia de la Administración estatal sin distinciones quedando así la comprobación del domicilio fiscal por las Comunidades Autónomas ceñida los tributos de su propia creación, salvo lo establecido en el artículo 151 para supuestos en que las mismas lo soliciten¹⁰⁹⁸. Ahora bien, en ningún momento

¹⁰⁹⁷ El artículo 146. 2 determina que: “Corresponde al Estado la comprobación del domicilio fiscal declarado cuando se trate de tributos cedidos”. Y el 147 *in fine*: “En el ámbito del Estado, la competencia para iniciar el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal corresponderá al administrador, al delegado, al delegado especial o al director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competentes, según que el domicilio declarado y aquel al que se promueve su traslado se encuentre en el ámbito territorial de la misma administración, en distintas administraciones de la misma delegación, en distintas delegaciones de la misma delegación especial o en distintas delegaciones especiales, respectivamente”. Como se aprecia puede ser tanto órganos gestores como inspectores. Luego el artículo 148.1 prevé en relación con la tramitación que “El órgano competente para tramitar el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal será el que se determine en las normas de organización específicas”. Sin hacer más referencia sembrado la duda de si es que la iniciación y la tramitación debe ser realizada por órganos distintos; Y, por último el artículo 149.2 que regula la terminación añade más confusión al establecer que: “Será competente para resolver el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal el órgano competente para iniciarlo, salvo que existiera discrepancia de criterio con el órgano equivalente a cuyo ámbito territorial se promovió el traslado del domicilio fiscal. En caso de discrepancia se elevará el expediente al delegado o al delegado especial de la Agencia Estatal de Administración tributaria del que dependan los órganos discrepantes o al director de departamento que corresponda cuando afecten al ámbito de más de una delegación especial”.

¹⁰⁹⁸ Artículo 151. del proyecto de reglamento: “1. Cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma considere que, en relación con los tributos cedidos, el domicilio fiscal que figura en el Censo de Obligados Tributarios no es el que corresponde, podrá solicitar que se inicie el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

menciona a los órganos de gestión o de inspección. Podríamos creer que no es necesaria tal aclaración puesto que nos encontramos en un capítulo dedicado a los órganos de gestión. Pero tras establecer la iniciación de oficio, al regular la tramitación y regular como debe hacerse la comprobación del domicilio, en el artículo 148.2 preceptúa que *“se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo*

La comunidad autónoma indicará de forma precisa el lugar en el que entiende localizado el domicilio fiscal del obligado tributario y podrá acompañar toda la documentación probatoria que se estime oportuna.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria iniciará el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en el plazo de un mes desde que la solicitud de inicio tenga entrada en el órgano competente para acordar dicho inicio.

2.La propuesta de resolución se notificará al obligado tributario y, en su caso, a las Administraciones tributarias afectadas, cuando dicha propuesta dé lugar a un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma distinta a la del domicilio declarado, para que en un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presenten las alegaciones que consideren oportunas. No será necesario notificar dicha propuesta al obligado tributario cuando la propuesta de resolución confirme el domicilio declarado.

3.Cuando se produzcan diferencias de criterio entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o entre distintas Administraciones tributarias, su resolución corresponderá, según los casos:

a) Al delegado o al delegado especial de la Agencia Estatal de Administración tributaria del que dependan los órganos discrepantes

b) Al director de departamento que corresponda cuando la discrepancia afecte a más de una delegación especial o a la Administración tributaria de una o varias comunidades autónomas. En este último caso, la resolución que se dicte requerirá informe favorable previo de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas.

c) A la Junta Arbitral regulada en el artículo 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuando la discrepancia afecte a las Administraciones tributarias de una o varias comunidades autónomas y no haya informe favorable de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

4. La resolución adoptada será vinculante para todas las Administraciones tributarias que hubieran intervenido en la tramitación del procedimiento”.

171". Dicho artículo reconoce, por tanto, el derecho de la Administración tributaria en el seno de las actuaciones inspectoras de entrada y reconocimiento de fincas. Como quiera que el proyecto de reglamento no puede estar estableciendo para gestión una función propia de inspección por el artículo 142.2 de la LGT, para gestión, hemos de entender que o dicha facultad no puede ser ejercida de ser asignado este procedimiento a gestión, o este procedimiento es propio de inspección. Ya que como dispone la propia LGT los órganos de gestión siempre realizarán sus actuaciones en sus propias oficinas salvo la excepción prevista para los supuestos de comprobación limitada del artículo 136.4 por la que se permite su salida para supuestos de comprobaciones censales, o de aplicación de métodos objetivos conforme al desarrollo reglamentario¹⁰⁹⁹ y la función de entrada en domicilio es configurada como exclusiva de inspección por el artículo 142.2 y 4. Si el proyecto de reglamento intenta ampliar las competencias de gestión este no es el modo ni la forma y, por tanto estaría incurriendo en graso error ya que el principio de jerarquía impediría dicho intento de ampliación. Dicha regulación debiera entenderse como una competencia compartida entre ambos órganos en cuyo caso la ubicación sistemática de dicho procedimiento en el proyecto no es la correcta.

También se regula en la propia tramitación otro contenido que nos responde a la mera comprobación sino a la posibilidad de que la Administración cambie el domicilio del obligado¹¹⁰⁰. En

¹⁰⁹⁹ Nos remitimos a su análisis más exhaustivo en el capítulo anterior al estudiar la comprobación limitada.

¹¹⁰⁰ Artículo 148.1 párrafos segundo y tercero del proyecto de reglamento especifica : “El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará informe al órgano a cuyo ámbito territorial se

cuanto a la tramitación tampoco es clara la regulación del artículo consecuencia directa de la propia confusión que se encuentra en toda su regulación; Aparece configurada como forma de terminación la caducidad por el artículo 149.4 del proyecto, cuyo funcionamiento se rige por las normas comunes de los procedimientos recogidas en la LGT. Junto a ella, se establecen hasta tres precisiones distintas. El apartado primero determina el plazo de seis meses y la obligación de motivar. El apartado segundo, como ha quedado reflejado al tratar la competencia, establece normas para determinar el encargado de la resolución, como si fuera distinto de de la tramitación e iniciación¹¹⁰¹ y, por fin el apartado tercero establece que la resolución: *“confirmará o rectificará el declarado y será comunicada a los órganos implicados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al obligado tributario”*.

Los efectos de dicha comprobación aparecen regulados en el artículo 150¹¹⁰²; por un lado se establece, como viene siendo

promueva el nuevo domicilio, salvo que ya figure en el expediente por haber promovido el inicio del procedimiento.

En el caso de que la comprobación del domicilio fiscal pudiera dar lugar al cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma diferente, se notificará esta circunstancia a las Administraciones tributarias de estas para que en el plazo de 15 días, contados desde el día siguiente al de la notificación, puedan solicitar que el expediente se tramite con las especialidades a que se refiere el artículo 151”.

¹¹⁰¹ Vid. Nota al pie 36.

¹¹⁰² Artículo 150.2 del proyecto de reglamento: *“Durante los tres años siguientes a la fecha de resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el obligado tributario, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.*

En el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar al obligado tributario un acuerdo por el que se confirme el domicilio fiscal comprobado previamente, por el que se inicie un nuevo procedimiento de comprobación del domicilio fiscal o por el que se admita el cambio de domicilio fiscal. En este

habitual, la previsión de que dicha comprobación no impedirá el inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, y, posteriormente, el apartado segundo establece las consecuencias de la resolución de este procedimiento, si bien, debido a su carácter gravoso, hemos de entender que serán para aquellos casos en que se detecte discrepancias o irregularidades con el domicilio declarado y no para los casos en que se haya confirmado el comunicado inicialmente por el obligado tributario. Pero el proyecto de reglamento no establece nada al respecto, así que según esta regulación si un obligado es objeto de comprobación del domicilio fiscal y quiere cambiar de domicilio fiscal en los tres años siguientes, haya sido el que haya sido el sentido de la resolución, deberá solicitarlo a la Administración, para el caso de cambio a otra Comunidad Autónoma, y, para el resto de cambios, comunicarlo en los términos que preceptúa este artículo que son mucho más gravosos que los establecidos para un obligado que no haya sido comprobado en tal sentido, que tendrá que realizar una simple comunicación sin más requisitos. Piénsese que en el caso en que la resolución haya sido confirmatoria se está atentando contra el principio de igualdad de una manera flagrante.

El procedimiento se regula de una forma confusa, falta de claridad, enrevesada, e incluso de ubicación errónea, planteándose numerosas incógnitas, como ha quedado puesto de manifiesto. Quizá la denominación del procedimiento no se corresponde con la realidad de lo que se regula ya que más que comprobar, aunque también se hace, se rectifica el domicilio de un determinado

último caso, el cambio de domicilio tendrá efectos a partir del día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo. Transcurrido un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio sin que se haya notificado el acuerdo que proceda, dicha comunicación tendrá efectos frente a la Administración tributaria a partir del día siguiente al de finalización de dicho plazo”.

obligado tras demostrar que el declarado no era correcto. Creemos que se confunden varios procedimientos. Uno de ellos sería la comprobación estricta de que el domicilio que consta en las bases de datos de la Administración es el mismo que el declarado, o el procedimiento por el cual la Administración tienen varios domicilios fiscales de un determinado obligado tributario, bien por información en su poder o porque el propio obligado haya olvidado declarar un cambio de domicilio, o haya declarado domicilio distintos en impuestos distintos, etc.... Y otra cosa bien distinta, es que la Administración tenga fundadas razones para pensar que el domicilio declarado por un obligado no lo es tal pero lo utiliza por ejemplo, para obtener ciertos beneficios fiscales, en cuyo caso, la Administración, en concreto los órganos de inspección, utilizarán todos los medios para comprobarlo y para a posteriori del mismo tener “controlado” a dicho obligado. Es decir, el primer caso podría englobarse en lo que hemos visto como control censal que forma parte de la práctica diaria de los órganos de gestión, y lo segundo formaría parte de las actuaciones de investigación llevadas a cabo por la Inspección. Relacionado con esta segunda opción, parece que el legislador ha querido traer a la regulación reglamentaria un procedimiento ya recogido en el artículo 142 del R.D 4/2004, de 5 de marzo, regulador del Impuesto sobre Sociedades y desarrollado por su reglamento. Pero, a diferencia con éste, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹¹⁰³ en su artículo 53 si regula la competencia de los órganos de inspección, el contenido del procedimiento con claridad y lo estructura como podía esperarse de un reglamento de desarrollo de carácter procedimental¹¹⁰⁴. Si, en

¹¹⁰³ En adelante RIS.

¹¹⁰⁴ Artículo 53. Cambio de domicilio fiscal.

“1. Cuando se promueva, a instancia de la Administración tributaria, el cambio de domicilio fiscal en el ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el procedimiento se iniciará por acuerdo motivado del correspondiente Administrador o Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. Si el cambio de domicilio fiscal no se promueve dentro del ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el procedimiento se iniciará por acuerdo motivado del Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal actual, bien por propia iniciativa, como consecuencia de moción razonada de cualquier órgano o Dependencia competente o a iniciativa de aquella Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que considere concurrentes en su ámbito territorial las circunstancias determinantes para la fijación de un domicilio fiscal distinto del actual.

3. Iniciado el procedimiento, se desarrollarán los actos de instrucción necesarios, debiéndose solicitar informe de las Administraciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria afectadas de la misma Delegación y de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a cuyo ámbito territorial debiera trasladarse el domicilio fiscal, salvo aquella a cuya iniciativa se haya iniciado el expediente.

Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

La resolución que ponga fin al procedimiento se dictará por el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en virtud de cuyo acuerdo se inició el procedimiento.

No obstante, cuando se hayan puesto de manifiesto diferencias de criterio entre los Delegados de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, aquél en principio competente para resolver elevará el expediente al Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que sea común o, de no haberlo o haber intervenido en la instrucción del expediente, al Director del Departamento de Gestión Tributaria para que resuelva.

La Administración tributaria resolverá motivadamente dentro de los treinta días siguientes contados a partir de la fecha en que transcurra el plazo para formular alegaciones.

4. Las Dependencias Regionales de Inspección serán competentes tanto para promover e instruir el expediente de cambio de domicilio, como para gestionar los mismos, en el caso de empresas adscritas a las mismas. El procedimiento se iniciará por acuerdo motivado del Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuyo ámbito esté domiciliada la empresa.

Si el cambio de domicilio fiscal no se produce dentro del ámbito territorial de la misma Delegación Especial, el procedimiento se iniciará por acuerdo motivado del Delegado Especial del domicilio fiscal actual, bien por propia iniciativa o a iniciativa de la Delegación Especial de la Agencia que considere concurrentes en su ámbito territorial las circunstancias determinantes para la fijación de un domicilio distinto. En este caso, se solicitará informe de la Dependencia Regional de la otra Delegación Especial afectada, a cuyo ámbito territorial deba cambiarse el domicilio fiscal, excepto si ésta fue la que promovió la iniciación del expediente.

Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

La resolución que ponga fin al procedimiento se dictará por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que acordó la iniciación del mismo.

Las discrepancias o diferencias de criterio entre los Delegados Especiales se elevarán, por el Delegado Especial competente para resolver, al Director del Departamento de Inspección de la Agencia, para que resuelva.

La Administración tributaria resolverá motivadamente dentro de los treinta días siguientes contados a partir de la fecha en que transcurra el plazo para formular alegaciones.

efecto, era este procedimiento recogido en el RIS lo que quería regular el legislador, debiera haberlo hecho en una ubicación correcta, es decir, dentro de las actuaciones de inspección, y en segundo lugar, con la claridad conceptual que cabe exigir a un desarrollo reglamentario de estas características. Y respecto a la posibilidad de los órganos de gestión de “cotejar” el domicilio fiscal o se incluye en el procedimiento dedicado a los censos tributarios, o se reconduce todo, como hemos manifestado a el procedimiento de verificación de datos.

○ Comprobación del número de identificación fiscal. El artículo 152 del proyecto de reglamento simplemente recoge la facultad que tienen los órganos de gestión para comprobar la veracidad del número de identificación fiscal, y de su revocación en su caso, en consonancia con la función atribuida por el artículo 117. 1 k) de la LGT. Por tanto no establece ningún procedimiento, tan solo precisa la actuación de revocación que puede ser realiza por los citados órganos tras la comprobación de la falta de veracidad en relación con el mismo. En esos caso, antes de la revocación se prevé la *“previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo”*, y en el caso de decidir la revocación, se establece la obligación de notificar al interesado. Por último, se prevé la publicación de dichas revocaciones, así como la posibilidad de la rectificación de oficio de datos censales conforme al procedimiento ya visto sobre el particular.

5. Si la iniciativa para promover el cambio de domicilio fuese de la Oficina Nacional de Inspección, por tratarse de un sujeto pasivo adscrito a la misma, dicho órgano será el competente para dictar la resolución”.

o Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. Recoge el proyecto de reglamento la función recogida en el artículo 117.1 d) de la LGT dedicada al control de la presentación de dichos documentos. Un único artículo compone esta subsección cuarta, el 153, que se dedica a esta cuestión, que podemos considerar, de nuevo, más una actuación que un procedimiento en si. Ya que se establece, por tanto, un procedimiento para requerir la presentación de dichas declaraciones comunicaciones o autoliquidaciones sin perjuicio de que, en *“los casos en que no se atiende el requerimiento o en que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros”*, pueda iniciarse un procedimiento de comprobación o investigación, como prevé por otro lado, las formas de terminación del mismo. Es decir, la Administración simplemente realiza meras actuaciones de control sobre si se ha presentado o no la autoliquidación declaración o comunicación sin que ello, conlleve actuaciones mayores de liquidación o comprobación pudiendo concluir las mismas: *“a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas; b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación; c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”*.

Realmente, se trata de unas actuaciones o requerimientos que se prevén articular por medio de un procedimiento. Pero, más allá de su naturaleza o no procedimental, si debemos acoger positivamente la posibilidad de este procedimiento, puesto que puede evitar numeroso procedimientos más complejos. En la

medida en que la Administración reclama a un contribuyente una declaración o similar y éste, consciente de el Fisco ha descubiertos su infracción, realiza la misma correctamente, ya hemos evitado una verificación de datos o comprobación limitada que sin duda, conlleva, más tiempo y esfuerzo.

○ Control de otras obligaciones formales. Citamos textualmente el artículo 154.1 del proyecto: “*El procedimiento para la comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias formales distintas de las reguladas en las subsecciones anteriores se iniciará de oficio*”. Bien, si tienen que ser distintas de la ya reguladas y también de los supuestos de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada ¿A qué se está refiriendo el proyecto de reglamento? Parece querer establece un procedimiento tipo “cajón de sastre” para los posibles controles de supuestas obligaciones formales establecidas o que se puedan establecer en un futuro. Además, no sabemos si intencionadamente utiliza la palabra “comprobación” la cuál excede de un mero cotejo. Tal y como están configuradas las atribuciones competenciales a los órganos de gestión, podría suponer una “subespecie”, si se nos permite la expresión, de la comprobación limitada, referida a obligaciones formales. El procedimiento regulado se inicia de oficio, prevé un trámite de audiencia de diez días contados desde el día siguiente a la notificación de la apertura del procedimiento, y finalizado el trámite de audiencia se documentará el resultado de las actuaciones en diligencias o informes. Siendo por tanto las formas de terminación; la diligencia o informe que deberá notificarse al obligado, la caducidad, o el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección.

Ahora bien conviene llamar la atención sobre una precisión que hace el apartado 3 de este artículo 154 *in fine* que quizá sea la que le da sentido, a nuestro juicio relativo, a este procedimiento. Y es que el mismo establece: “*Cuando el procedimiento finalice mediante diligencia, esta se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos*”. Parece que se está pensando en todas aquellas infracciones tipificadas por incumplimiento formales, como puede ser la falta de firma de una autoliquidación, la presentación incompleta de una declaración o documento, la comunicación incorrecta de datos, el incumplimiento de la entrega del certificado de retenciones etc., que llevan aparejadas una sanción; de tal forma que se iniciará este procedimiento para, a la vez, iniciarse igualmente el correspondiente procedimiento sancionador.

En definitiva, del examen de estos procedimientos puede concluirse que el proyecto de reglamento no añade ninguna novedad sustancial, si bien viene a recoger en el mismo texto normativo, muchos de los procedimientos que ya se encontraban reglados en distintas normativas ya fueran de impuestos, en particular, o de funcionamiento general de la propia AEAT. Ciertamente, como hemos demostrado, la regulación que se proyecta es buena, en líneas generales, aunque eleva a rango de procedimientos determinadas funciones de los órganos de gestión que podrían ser calificadas como meras actuaciones. Aún así el establecimiento de procedimientos como canalización a las funciones de gestión, con el respeto a la normativa existente sobre los mismos, en relación a la iniciación, desarrollo y terminación, aporta un punto positivo a las mismas. La seguridad jurídica que ello conlleva.

Por otro lado, hemos de precisar que, con las salvedades realizadas sobre la comprobación de domicilio fiscal, la regulación es sencilla, y fácil y puede evitar, en un futuro, el inicio de numerosos procedimientos más complejos. Ello dependerá de la utilización de todas estas posibilidades que recoge el proyecto, por parte de los órganos de gestión tributaria. Relacionados con los mismos, igualmente, no encontramos ningún obstáculo a que estos procedimientos sean utilizados por los órganos de inspección, en tanto en cuanto, todo lo que se proyecta regular entra dentro de las funciones asignadas a los mismos en la LGT. Ahora bien en esos casos creemos que debieran hacerse dos presiones; la primera es que de ser utilizados dichos procedimientos por inspección, ello siempre será desde el sometimiento reglado a lo establecido por la futura normativa. Y, en segundo lugar, debe de hacer uso de los mismos cuando salgan a colación de otros procedimientos mayores que estén llevando, es decir, como procedimientos incidentales, si se nos permite esta expresión. Ya que no parece tener sentido que lo utilicen como actuaciones de control rutinarias que parecen más establecidas para los órganos de gestión que para ellos.

Por último, hemos de matizar que todas estas apreciaciones comentadas debe tomarse con todas las cautelas que exige un proyecto cuya aprobación se retrasa, y cuyo texto puede estar siendo modificado en los momentos en que se cierra este trabajo. En cualquier caso, considerábamos necesario el tratamiento de dicho proyecto por la importancia en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de gestión que supone.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- La evolución histórica de las funciones y actuaciones atribuidas desde el año 1963 a los órganos de gestión es un aspecto de necesario conocimiento para poder alcanzar a comprender la problemática existente en relación con estos órganos durante la vigencia de la anterior Ley General Tributaria, y heredados, en varios aspectos, en la actual regulación. Desde el principio de especialización existente a principios de siglo XX quebrado, inicialmente, por la asunción de competencias liquidadoras por los órganos de Inspección, hasta la configuración confusa, deficientemente regulada y dudosamente ajustada a la legalidad de los órganos de gestión existente antes de la promulgación de LGT de 2003, los órganos de gestión han ido experimentando una reforma pausada pero continua hasta la configuración actual más cercana a inspección, que a aquellas oficinas liquidadoras que fueron en los comienzos.

La causa del cambio de funcionamiento y competencias experimentada por los órganos de gestión es en gran medida la incorporación en el ordenamiento jurídico-tributario de las técnicas informáticas; Desde la aparición de la autoliquidación, hasta la posibilidad de la presentación de todo tipo de documentos por internet, pasando por el tratamiento informatizado de la información recibida por la Administración, o las propias liquidaciones provisionales dictadas con tan sólo el pulsado de una tecla, nuestro sistema tributario en apenas treinta años ha sufrido un cambio radical, convirtiéndose en rápido, ágil, moderno y eficaz de un manera admirable.

Las funciones liquidadoras se ven disminuidas considerablemente, a la vez que se dota de las mismas a los órganos de inspección, produciéndose un cierto vacío en las funciones atribuidas a los órgano de gestión.

Este fenómeno no es unidireccional, sino bidireccional ya que, inmediatamente, los órganos de gestión comienzan a asumir determinadas competencias comprobadoras. Es un hecho consolidado, por tanto, la quiebra del principio de especialización que regía el sistema tributario. De tal forma, que las funciones se entremezclan; la Inspección liquida y los órganos de gestión comprueban.

El aumento del número de contribuyentes, los resultados favorables que suponen este control ejercido por los órganos de gestión, la disminución de sus funciones liquidadoras, entre otras razones, provocan que cada vez más se consoliden las competencias comprobadoras de los órganos de gestión, por la normativa, por la doctrina y por la jurisprudencia. Dichas competencias comprobadoras se canalizan a través de la comprobación abreviada que comienza con un mero cotejo y acaba siendo una verdadera comprobación, y se plasman en liquidaciones provisionales, cuya regulación también fue reformada por la citada ley.

- La LGT de 1963, a pesar de las reformas parciales sufridas en 1985 y 1995, siempre fue varios pasos, sino décadas por detrás de todos estos avances, y su reforma por completo fue inevitable entrado el s. XXI. La Ley General Tributaria de 1963 no respondía a la realidad práctica de la actualidad. Su lectura nos llevaba al equívoco puesto que en ella no se contemplan las comentadas autoliquidaciones, ni tampoco las competencias que hoy ejercen tanto Inspección como Gestión. Ello, unido

a la falta de completa regulación del procedimiento de comprobación abreviada y de las liquidaciones provisionales de oficio hacía, aún más urgente si cabe, la necesidad de su reforma. Su ambigüedad y falta de regulación respecto a la comprobación abreviada en el art.121 LGT y su imprecisión en el establecimiento de la liquidación provisional de oficio (art.123 LGT) provocó la utilización de estas competencias en un marco muy amplio, creándose un procedimiento a medio camino entre el mero cotejo y control y la comprobación de la situación completa de un determinado sujeto pasivo. Por este procedimiento, previo a la liquidación tributaria, los órganos de gestión podrían comprobar ciertos hechos determinantes en la aplicación de un tributo, con único un límite claro; el examen de la documentación contable. Pero sin establecerse un procedimiento con garantías similares a las previstas por Inspección, al igual que ausente también de efectos acordes con el principio de seguridad jurídica y de la doctrina de los actos propios.

Los órganos de gestión se regían por las regulaciones sectoriales de los distintos tributos, en especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que fue el que comenzó en su regulación a atribuirle competencias comprobadoras, que rápidamente se extendieron a todos los Impuestos. La LGT apenas comentaba algo sobre ello, e incluso llegaba a incluir en su regulación hasta tres conceptos del término gestión, el amplio, el restringido y el limitado, que conllevaron no pocos estudios acerca de los mismos por parte de la doctrina. Unido a toda esa falta de regulación, mientras que cumpliéndose el mandato del artículo 9 de la LGT existían los Reglamentos de Inspección, y Recaudación, nunca, aunque era también mandato expreso del mismo, vio la luz un Reglamento dedicado a Gestión, a pesar de las reclamaciones doctrinales expresadas durante cuarenta años. Los órganos de gestión eran una especie de órganos

“desconocidos” desde el punto de vista de la regulación general pero que día a día adquirirían una importancia fundamental no sólo en la información y asistencia al obligado, sino sobre todo, en el control tributario tanto cuantitativamente como cualitativamente.

- La doctrina y jurisprudencia se vieron con no pocas impugnaciones debidas a esta falta de regulación. Así tuvieron que delinear los contornos de las liquidaciones provisionales, conocidas como paralelas estableciendo su obligatoria motivación y sus requisitos mínimos basados en general en la LRJAP-PAC, el principio de seguridad jurídica y la obligatoriedad de la Administración de no causar indefensión al obligado tributario.. De la misma manera, fueron haciéndose eco de las continuas reformas en el Impuesto sobre la Renta, al que siguió el de Sociedades y el del Valor Añadido, por las cuales se iban aumentando las competencias de los citados órganos. Y como se ha puesto de manifiesto en el presente trabajo, se dictaron numerosísimas sentencias declarando la incompetencia, primeramente, y confirmando la misma conforme iba evolucionando la asunción de dichas competencias por los órganos de gestión. También fueron muy cuantiosas las impugnaciones en relación con los debidos efectos vinculantes que debieran tener dichas liquidaciones provisionales para la Inspección; sobre los mismos en un principio, la doctrina y jurisprudencia no se mostró unánime pero dominaba la teoría de que la naturaleza de dichas liquidaciones establecía precisamente su libre modificabilidad, pero en la medida que se iban admitiendo auténticas funciones comprobadoras por parte de los órganos de gestión, los tribunales comenzaron a reconocer, aunque no con toda la rotundidad deseable, ciertos efectos preclusivos a dichas liquidaciones cuando tras de ellas se había realizado una auténtica función de

comprobación. Por tanto, eran numerosas las materias relacionadas con solicitados órganos que aumentaban los índices de conflictividad antes nuestros Tribunales, tantas que todavía en la actualidad se sigue resolviendo sobre las mismas.

- En definitiva la situación previa a la aprobación de la LGT de 2003 era la siguiente; se habían consolidado las competencias de los órganos de gestión no sólo para la constatación de datos sino también para realizar auténticas comprobaciones sobre el fondo. En esta línea, se admite incluso la intervención de los mismos para el caso de actividades empresariales si bien con el límite de la comprobación de la contabilidad mercantil, que no el simple cotejo. La liquidación provisional se consolida como instrumento propio de los órganos de gestión al que, en los últimos tiempos de vigor de la Ley de 1963, se le comienza a reconocer los efectos vinculantes que venía reclamando la doctrina. Y, por último, se admite la existencia de un procedimiento de comprobación abreviada que había reglado el artículo 121 en el cuál se puede incluir tanto actuaciones de mero cotejo o comprobación formal, como de comprobación más profunda con los límites expresados. Desde luego, era necesaria una nueva LGT por muchos motivos, pero la falta de regulación sistemática y coordinación en relación con estos órganos fue sin duda una de las grandes causas de ella.
- La nueva LGT de 13 de diciembre de 2003 se configura de una manera más ordenada, sistemática, acorde con el ordenamiento tributario del s. XXI y con mejor regulación que la anterior. Contrasta precisamente con ella que frente a la falta de regulación existente de las actuaciones de gestión tributaria en la de 1963, en la actual se recogen de manera minuciosa habiendo sido calificada, casi unánimemente por la doctrina,

como una ley de marcado carácter reglamentista. Ello, en su contra, hace que pueda resultar en ocasiones, larga, farragosa y más complicada de lo que debiera. Pero, sin embargo, a su favor, debe precisarse que se prevé una regulación mucho más acorde con las normas de la Ley 30/1992, sobre el Régimen de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, cuestión que valoramos muy positivamente. En su estructura, divide las normas sustanciales de las procedimentales, de una forma taxativa y, en ocasiones, no muy necesaria, pero aún así su sistemática es mejor y debe ser valorado dicho aspecto.

El conocido término de gestión en sentido amplio como aquél que abarcaba la liquidaciones y comprobaciones tanto gestoras como inspectoras se sustituye acertadamente por el término aplicación de los tributos, dejándose el término gestión para designar a los órganos encargados de determinadas funciones que precisa la propia Ley. En efecto, en cierto modo parece que, debido a las circunstancias históricas por las cuales no se había recogido prácticamente nada acerca de los órganos de gestión, ahora se pretende detallar su función hasta el extremo, sin tener en cuenta la vocación de continuidad pretendida por este tipo de leyes, si bien debido a sus propias características acaba por configurarse, como ya se hizo en la antigua LGT, como un “cajón de sastre”, ya que su apartado n) configura como parte de las mismas *“las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación”*. Acabando por regular las competencias de los órganos de gestión prácticamente de la misma forma que se entendía con anterioridad, aunque si bien, hemos de reconocer un avance, al configurarse como órganos de gestión con unas funciones, circunstancia que no se daba con anterioridad. La LGT además realiza en relación con los mismos una atribución funcional, si bien, no de forma exclusiva.

- A pesar de las recomendaciones y exigencias de la doctrina ni la L.G.T de 2003, ni el proyecto de reglamento que la desarrolla en este ámbito prevén un concepto de dichos órganos, a pesar de que en la misma se introducen definiciones y conceptos de prácticamente todo, y, ello porque quizá debido a la amplitud de funciones y procedimientos previstos para los mismos, la asignación de un concepto pudiera traerle a legislador más problemas que ventajas. Y es que, aunque como hemos mencionado el artículo 117 prevea numerosas funciones de estos órganos, muchas de ellas se establecen de la misma forma para los órganos de inspección, provocando la concurrencia de unas mismas funciones atribuidas a distintos órganos; cuestión que conllevará numerosos problemas al materializarse las mismas en los procedimientos previstos. No sólo por el ataque al principio de efectividad y eficacia que supone, sino también por el perjuicio en relación con los efectos que podrán producir al obligado tributario.

En cualquier caso, en nuestra opinión, podemos definir a los órgano de gestión como aquellos pertenecientes a la Administración tributaria dotados de competencias de asistencia, de control, de comprobación, de liquidación, de verificación, y en definitiva, de todas aquellas que les sean asignadas por ley dentro de los márgenes recogidos en la LGT, cuyo principal objetivo es la correcta aplicación de los tributos a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por el contribuyente y del control de las obligaciones materiales y formales de su competencia.

- Así como los tributos de nuestro sistema tributario se clasifican en estatales, autonómicos y locales de la misma manera pueden existir órganos de gestión en estos tres niveles. En primer lugar, los órganos de gestión estatales integrados en la Administración Estatal de la Agencia Tributaria (AEAT) son los que desempeñan un mayor número de funciones, y en los que, realmente está pensando el legislador al redactar el contenido de la LGT. Los autonómicos teniendo la misma competencia debido a las propias características de sus impuestos propios si los tienen, o a la cesión de los estatales podrán utilizar dichas competencias, si bien la práctica nos demuestra, que, normalmente gestión se encarga de comprobaciones de valor y meros cotejos, y el resto de funciones se dejan a Inspección, o al menos eso es lo que parece ocurrir en nuestra Comunidad Autónoma. Y, por último, los órganos de gestión de los entes locales, siguen siendo en cierto modo, liquidadores y su presencia y ejercicio de funciones es menor. Ello debido a que en ocasiones, un órgano inspector es el que se encarga de las funciones de ambos e incluso, a veces, de varios municipios a la vez.

La Administración Tributaria, consciente de la diversidad de órganos aprueba anualmente “el plan de control tributario”, así como crea comisiones de coordinación, para intentar potenciar unos criterios de actuación únicos por parte de estos órganos de gestión.

- La parte más importante de dicha aplicación de los tributos son los procedimientos regulados en el Título III de la LGT. El primer capítulo, a pesar de su denominación, de “Principios generales”, a duras penas del articulado que en él se contienen se puede extraer algún principio. Para ello es necesario realizar un análisis de toda la LGT y de la LRJAP-PAC,

y extraer aquellos que inspiran dicho procedimientos. Entre ellos destacamos: El principio de proporcionalidad; el de eficacia; el principio de limitación de los costes indirectos; el principio de separación procedimental en la aplicación de los tributos; el principio de autoorganización, el principio de seguridad jurídica; el principio de interdicción de la arbitrariedad; el principio de contradicción; el principio de coordinación de la propia Administración; el principio de impulso de oficio; y, por último, el principio de celeridad.

De la misma forma, el capítulo II de la LGT se rubrica “normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, pero, sin embargo, más que ser comunes a todos los procedimientos su contenido responde sólo a los procedimientos de gestión, y no a los de inspección que luego se regulan en el capítulo IV y que coinciden en poco con la normativa prevista en esta apartado. Siendo la rúbrica incompleta se debe valorar favorablemente dicha regulación, ya que la misma permitiría en el momento de regular cada procedimiento en particular la reemisión a la mismas evitando repeticiones innecesarias. Ahora bien hemos utilizado la palabra “permitiría” ya que en realidad, lejos de las intenciones manifestadas, al regularse cada procedimiento en particular en más ocasiones de las deseadas se repite de nuevo estas normas del capítulo II.

- Destacamos la regulación tanto de la documentación como de los instrumentos jurídicos para la aplicación de los tributos contenida en los capítulos II y III de la LGT, la cuál debe ser valorada positivamente por varios motivos; Se recogen todos los documentos y se define el contenido de los mismos, se regulan en general para todos los procedimientos sin hacer distinciones entre los de gestión e inspección, siendo ello más acorde

con el catálogo de competencias previsto para ambos y destaca, en relación con los instrumentos jurídicos, sobre los demás, que por fin se recoge la figura de la autoliquidación, cuestión innumerables veces reclamada por la doctrina, junto con el establecimiento del contenido necesario de las liquidaciones tributarias, así como todas las cuestiones relacionadas con la misma. También se presenta mejor regulada y acorde con la normativa del procedimiento administrativo general, las previsiones en relación con las notificaciones. De hecho se remite a dicha ley, cuestión que nos parece muy acertada, al igual que la importancia que se le atribuye al domicilio fiscal.

- Como todo procedimiento administrativo, los procedimientos de gestión se estructuran en iniciación desarrollo y terminación. De estas tres fases hemos de destacar lo siguiente. Sobre la iniciación se puede afirmar que su regulación, en cierto modo, carece de rigor jurídico y sistemático puesto que lejos de las intenciones manifestadas por el legislativo en las exposiciones de motivos de la Ley no se regulan simplemente las especialidades de los procedimientos tributarios sino que, en muchas ocasiones, se vuelve a recoger lo que ya es claro en la LRJAP-PAC. Unido a ello, y, desde el punto de vista, material, creemos que el legislador confunde los conceptos de iniciación de oficio, con a instancia de parte, ya que establece que procedimientos como el de declaración tributaria, por el cual el obligado presenta sus datos ante la Administración para que este le liquide, son iniciados a instancia de parte, cuando la realidad demuestra que dicha declaración es presentada por imposición de la ley a dicho obligado tributario.

- En relación con el desarrollo y tramitación se mejora la regulación en líneas generales, si bien, de nuevo a pesar de las intenciones del legislador, su estudio nos lleva a concluir que realmente determinados aspectos ya aparecían regulados por la LRJAP-PAC y por tanto, no necesitaban una nueva regulación. En cuanto al contenido que regula la ley, no supone grandes novedades en relación a lo ya establecido y debido a que existe, en efecto, un acercamiento a la regulación administrativa. Podríamos destacar en la regulación; la supresión de la apertura de un periodo específico para la aportación de la prueba, el establecimiento de la documentación como general de los procedimientos y no única de inspección, y la mejor regulación de la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia. Además es positivo que la ley recoja el catálogo de derechos que estaban contenidos en la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes si bien no sabemos si lo es tanto que lo haga por duplicado, en muchos de los casos.
- En cuanto a la terminación es el aspecto relativo a esta regulación general que encontramos más positivo. Ya que con independencia de que, una vez más, se introducen normas que ya estaban para el procedimiento administrativo y alguna que otra repetición innecesaria, se realiza una regulación de cuestiones muy importantes que introducen grandes dosis de seguridad jurídica en los procedimientos tributarios. Así, se establece la obligación de resolver y en un plazo de seis meses como máximo; además se prevén la consecuencias de la falta de la misma; así para los procedimientos iniciados a instancia de parte sin resolución por causa imputable a la Administración se prevé, como regla general, el silencio estimatorio, salvo normativa específica. Para el caso de que el procedimiento se encuentre paralizado por causa del obligado tributario a los tres meses se le advierte de la posible declaración de caducidad del

mismo. Para los supuestos iniciados de oficio en que se pudieran producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En el resto, la desestimación por silencio administrativo.

Por tanto, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico tributario, se recoge el instituto de la caducidad, aunque sólo para los procedimientos de gestión. Se trata de la caducidad en el procedimiento lo que significa que transcurrido los meses que establezca la normativa propia, o de no existir seis meses, por la pervivencia del acto administrativo estos siguen existiendo sin perjuicio de haya caducado el procedimiento. Por tanto, como indica la Ley, la Administración podrá volver a iniciar el procedimiento durante el plazo de prescripción. Por ello, los efectos de dicha caducidad son; que se tenga por no interrumpida la prescripción y que los pagos que se realicen serán considerados como extemporáneos sin requerimiento previo. Ahora bien las actuaciones, así como los documentos y elementos de prueba si conservarán su validez durante el periodo de prescripción.

- Relacionado con las formas de terminación encontramos uno de los mayores problemas de la LGT. Este es la interrelación que puede existir entre varios de los procedimientos. En efecto, en el estudio de cada uno de los procedimientos analizaremos sus formas de terminación, pero es que la novedad de la vigente Ley General es la posibilidad que establece en algunos de ellos de terminar declarando el inicio de otro. Concretamente la LGT recoge esta posibilidad respecto de tres procedimientos, el de devolución, el de verificación de datos y el de comprobación limitada. Para todos ellos se prevé como una forma de terminación el inicio de otro procedimiento, que contenga el objeto del que se está terminando, bien de verificación de comprobación limitada o de inspección para los dos

primeros o de inspección para el último. Ello plantea dudas acerca de la incoherencia existente entre la obligación de resolver en un plazo determinado y la posible interrelación de los procedimientos puesto que un determinado contribuyente podrá estar en situación de “pendencia” con la Administración durante un largo periodo de tiempo si es sujeto de varios procedimientos relacionados entre sí. Los plazos no se acumulan pero las comprobaciones que se van obteniendo desde el principio sin serán válidas en cada uno de ellos, provocando un extensión de plazos contraría al espíritu con el que se crea le ley y un ataque al principio de seguridad jurídica Si el legislador prevé esta posibilidad de relacionar cada procedimiento debiera haber establecido un límite puesto que, aunque no presumamos mala fe por parte de la Administración, habrá que ver de qué manera se utiliza esta posibilidad. Nos referimos a que quizá por su características puede convenir comenzar una determinada comprobación por verificación de datos que nos otorga un plazo para que los órganos de gestión vaya realizando actuaciones, de ahí pasar a una comprobación limitada cuyas investigaciones al no materializarse en una resolución pueden después modificarse por inspección cuando se inicie el correspondiente procedimiento. Ello se agravaría más si la Inspección de los tributos decidiera utilizar la posibilidad que le brinda la legislación de iniciar sus investigaciones por comprobaciones limitadas que finalicen con el inicio de un procedimientos inspector. La situación para el obligado sería nefasta no sólo por el hecho de no saber a que atenerse cada vez que se iniciara un nuevo procedimiento sino también, por lo que es más importante la duración de esta situación de “pendencia” con la Administración. El ataque a los principios de seguridad jurídica, de celeridad y de eficacia sería flagrante.

- Los órganos de gestión pueden realiza distintos procedimientos. Se establecen como propios de estos órganos, aunque compartidos algunos de ello con inspección, los recogidos en el artículo 123.1, sin perjuicio de que se remita a al desarrollo reglamentario para el establecimientos de otros. Concretamente recoge la LGT; el de devolución, el iniciado mediante declaración, el de verificación de datos, el de comprobación limitada, y, el de comprobación de valores.

Debido a las características de los mimos, no creemos que exista un clasificación única que pueda englobarlos a todos , por ello, atendiendo a criterios legales, se puede distinguir, entre los procedimientos regulados para gestión en l apropiia LGT; aquello procedimientos menores, no por que carezcan de importancia, sino porque su tramitación y resolución suele ser sencilla, además no conlleva operaciones de liquidación, que en la actualidad están recogidos en normativa dispersa, pero cuyo establecimiento se prevé en el proyecto de reglamento que desarrollará la aplicación de los tributos.

- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. Se trata de un procedimiento que ha existido con anterioridad en la normativa de los tributos como IRPF o IS o IVA; El mismo se establece para aquello casos en el obligado tributario por mandato de la ley propia de un tributo al autoliquidarse el Impuesto descubre un saldo a su favor y lo solicita la Administración. Toda vez que existen supuesto en que no es obligatorio presentar dicha autoliquidación, por ello se prevén las solicitudes o comunicaciones de datos. S ha venido así a dar cobertura legal a un procedimiento muy instaurado, sobre todo en

relación con la solicitud o comunicación en un único Impuesto el IRPF, sin que creamos que ello hubiera sido realmente necesario.

En tanto que se deriva de la normativa de un tributo debe diferenciarse de la devolución de ingresos indebidos, ya que en los supuestos de devoluciones que tratamos el ingreso si fue realizado correctamente con independencia de que después, por la aplicación, de la normativa le corresponda al obligado la devolución.

- El procedimiento iniciado mediante declaración. Es un procedimiento iniciado de oficio, reglado y que permite dentro de su desarrollo realizar diversos tipos de actuaciones, por un lado en él se puede llevar a cabo procedimientos de comprobación de valores y por otro, a diferencia de lo que ocurría en la anterior LGT, se permite a la Administración utilizar otros datos en su poder e incluso requerir al administrado o a terceros para confirmar documentación en su poder. En general, este procedimiento no se aleja de la regulación general de los procedimientos; su duración es de seis meses; el cómputo del plazo se establece conforme la LRJAP-PAC En definitiva, el procedimiento iniciado mediante declaración está acertadamente regulado en la LGT, de hecho se mejora la sistemática y el contenido en relación con la regulación de 1963. Aunque su utilización sea mínima era necesario que la Ley lo recogiese y regularse con rigor puesto que se trata de un procedimiento básico en nuestro ordenamiento, no sólo por su tradición clásica, sino también por su suma importancia en los ámbitos en que se aplica.

- El procedimiento de verificación de datos. Es un procedimiento útil, ágil, a través del cuál, se permite a la Administración en unos supuestos tasados contrastar los datos declarados por el contribuyente con los que ésta tenga en su poder y de descubrir discrepancias dictar un liquidación provisional poniendo de manifiesto la misma. Era necesario que el mismo se regulase, por su importancia tanto cuantitativa como cualitativa adquirida en los últimos años y de forma generalizada en determinados impuestos. Gracias a la actual regulación se da respaldo a una práctica más que habitual conocida como liquidación paralela. Además se prevé un procedimiento dotado de garantías para el obligado tributario, aunque de haber sido más concretos los supuestos de iniciación, las mismas hubieran sido mayores. Aún así el desarrollo del procedimiento respeta los principios básicos procedimentales, y, en ello también se demuestra un gran avance. En nuestra opinión las mayores incorrecciones de este procedimiento se encuentran en las formas de terminación; por su regulación deficiente desde el punto de vista técnico ya que prevé como formas de terminación la resolución de que procede no resolver, el inicio de otro procedimiento, o la afirmación de que caducado un procedimiento podrá iniciarse de nuevo sin más precisiones acerca del objeto. Dichas incorrecciones también se pueden considerar, incluso, con efectos más negativos, en el caso del establecimiento de los efectos. De hecho si se le hubiera atribuido a los resultados de este procedimiento ciertos efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT, no existiría ningún problema en cuanto a la tasación de los supuestos de iniciación del mismo, ni en cuanto al alcance y los límites de las funciones que deban ser ejercidas por los órganos de gestión en el seno del mismo. En cualquier caso, aunque la LGT no lo establezca entendemos que la Administración tributaria no podrá volver a verificar cuestiones que ya hayan sido objeto de este procedimiento.

- El procedimiento de comprobación limitada. Se trata de un procedimiento en el que se pueden ejercer competencias tanto de comprobación formal, como de comprobación en sentido propio o incluso de investigación, aunque de una forma limitada debido a los medios que se puede emplear para la misma. Su naturaleza es inquisitoria, su impulso de oficio, y su desarrollo y tramitación es respetuoso, en líneas generales, con las garantías necesarias de todo procedimiento administrativo. La competencia del mismo se asigna tanto a Gestión como a Inspección, a nuestro juicio la asignación a estos últimos se hace de una manera precipitada y sin razón jurídica que la sustente. Su mayor logro es la regulación de los efectos de la terminación por resolución, puesto que se prevén efectos vinculantes en estos casos, salvo aparición de nuevas circunstancias en el periodo de prescripción. En conclusión, se trata de un procedimiento de inspección limitada que comparte características propias de las actuaciones gestoras pero también de las inspectoras. Tanto es así, que sus mayores críticas o defectos devienen de las diferencias injustificables que existen entre esta comprobación limitada y la inspectora teniendo en cuenta que las actuaciones de los unos y los otros tienen su base en una atribución funcional similar. Hemos de admitir que, sin duda, este procedimiento es una de las grandes novedades de la LGT por el reconocimiento definitivo de las competencias de los órganos gestores que implica.
- El procedimiento de comprobación de valores. En relación con el mismo, entendemos que no nos encontramos ante un auténtico procedimiento de gestión, y menos ante competencias comprobadoras de los órganos de la Administración tributaria. Es más, tampoco estamos ante un procedimiento que sea empleado de forma exclusiva por los órganos de

gestión tributaria. Creemos que se trata de un medio para la adecuada cuantificación de las obligaciones tributarias en aquellas figuras en las que la base imponible guarda una relación directa con el valor que puedan alcanzar los bienes sujetos a aquellos. Muestra de ello es su imposibilidad de impugnar de un modo autónomo el resultado obtenido a través de ella. Realmente su inclusión en este trabajo responde a motivos de *lege data* ya que no considerábamos correcto realizar nuestro estudio basado en la estructura de la LGT, omitiendo a la misma. Dicho esto, no debe desmerecerse la importancia de la comprobación de valores en el ordenamiento jurídico tributario. Y, sobre la misma, se debe valorar positivamente la regulación llevada a cabo por la actual LGT ya que, por fin, se regulan aspectos que se contemplaban en regulaciones sectoriales de tributos en particular, en concreto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, básicamente. La actual Ley regula el procedimiento, establece unas mayores garantías y además prevé efectos de las valoraciones no sólo del sujeto pasivo del procedimiento sino también para terceros. Respecto a la tasación pericial contradictoria nos parece adecuada la opción del legislador de extraerla de los medios de la Administración, puesto que es una forma de corrección o de impugnación por parte del obligado.

- También se plantea en nuestro trabajo la posible aplicación de otros procedimientos que sin estar regulados en el capítulo dedicado a los órganos de gestión, específicamente, pudieran ser instruidos por éstos. En cuanto a los recogidos en la LGT, los órganos de gestión también podrán llevar a cabo el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria por mandato del artículo 174.2, en combinación con la normativa sobre la responsabilidad. De la misma forma, los órganos de gestión

tienen potestad atribuida para imponer sanciones, y por tanto, podrá sustanciar procedimientos sancionadores. La LGT establece, salvo renuncia del obligado, la tramitación separada de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador, pero las normas de éste último prevén la competencia para realizarlo al órgano que esté llevando a cabo dicha aplicación, por lo que podemos afirmar, si bien no con una rotundidad manifiesta, como se pone de manifiesto en el capítulo correspondiente del presente trabajo, que los órganos de gestión podrán instruir un procedimiento sancionador en determinados supuestos.

- Junto a estos existen unos procedimientos que hemos calificado como “menores”, relativos a la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; a la solicitud de la inclusión en la cuenta corriente tributaria, a la solicitud del reconocimiento de beneficios fiscales, y al control de determinadas obligaciones formales, entre los que destacan el control del censo, del domicilio fiscal, del número de identificación fiscal, de la presentación de declaraciones o de cualquier otra obligación de carácter formal. Algunos de ellos ya existen en la actualidad regulados por normativas sectoriales y todos están previstos por el proyecto de reglamento previsto en desarrollo de la aplicación de los tributos.
- El trabajo realizado pone de manifiesto la necesidad imperiosa que tenía nuestro ordenamiento jurídico de adaptarse a los nuevos sistemas de aplicación de los tributos. Ello se hace a través de la aprobación de una nueva Ley General Tributaria que pretende contemplar, por fin, la labor de unos órganos que han pasado a ser piedra angular en el funcionamiento de

la Administración Tributaria. En la actualidad se puede afirmar sin temor a equivocarnos que los órganos de gestión desempeñan un papel fundamental e imprescindible en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que a través de sus conocidos controles en masa, que posibilita el avance de las tecnologías informáticas, han conseguido reducir de una forma excepcional las llamadas pequeñas bolsas de fraude. A través de sus procedimientos no sólo controlan al contribuyente que haya dejado de declarar o cometido cualquier tipo de infracción e ilícito sino que provocan el cumplimiento voluntario de las obligaciones para con el Fisco por parte de los Contribuyentes.

Junto a esas facultades de control y comprobación, los órganos de gestión son los encargados de procesar toda la información y datos en los que se basan dichos procedimientos, además de ser una herramienta de gran utilidad en la asistencia e información al obligado y de ser los responsables de la puesta en práctica de sencillos y rápido procedimientos que dota a la Administración de una gran agilidad. Todo ello, como venimos afirmando encuentra un respaldo muy bueno, en la actual LGT, ya que no podía admitirse una situación, como la anterior, en la que existían unos órganos con unas competencias cuasi-inspectoras carentes de regulación propia sobre ellos y sobre sus procedimientos, a salvo de fragmentarias regulaciones dispersa existentes sobre el particular.

- En estos momentos se está tramitando la aprobación de un proyecto de reglamento que desarrolle las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, cuyo proyecto lo denomina “reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de lo procedimientos de aplicación de

los tributos”. Reglamento que nunca vio la luz para los órganos de gestión en los cuarenta años de vigencia de la anterior Ley, y que ahora se propone en conjunto con el desarrollo del procedimiento inspector. Con todas las cautelas que deben tenerse en relación, con algo que no es normativa vigente y tan sólo un proyecto susceptible de numerosas modificaciones, antes de su entrada en vigor, desde la publicación del mismo, creímos necesario su estudio aunque con las matizaciones hechas, en tanto en cuanto, podía significar posibles variaciones en la regulación de la aplicación de los tributos por los órganos de gestión en la actualidad. Conscientes de que no manifestamos sobre un futurible, si queremos realizar una pequeña valoración: El proyecto de reglamento desarrolla acabadamente muchas de las cuestiones inconclusas de la LGT, si bien a pesar de su pretendida naturaleza *praeter legem*, en demasiadas ocasiones vuelve a recoger lo que ya se establece en la propia LGT o en la LRJAP-PAC, pero sin un criterio único. Es decir, en ocasiones si utiliza la técnica de la remisión, pero en otras no, creando cierta confusión y demasiadas regulaciones innecesarias. Aún así, ya pesar de los defectos esbozados a lo largo de ese trabajo, dicha regulación debe ser acogida, en líneas generales muy positivamente, no sólo por su carácter esclarecedor sino también porque unifica en una sola norma todos los procedimientos y actuaciones que pueden llevar acabo los órganos de gestión, contribuyendo así a un mayor seguridad jurídica.

En cualquier caso, sería necesario que pudiéramos analizar normativa vigente y no futuribles, ya que han transcurrido prácticamente dos años desde la entrada en vigor de le LGT y hasta ahora hemos de acudir al RGIT, los distintos reales decretos existentes y la normativa sectorial de cada tributo; normativa que en su mayoría fue aprobada con anterioridad al LGT vigente.

- Como última cuestión de naturaleza sustancial, y tras el estudio de todas y cada una de las competencias y procedimientos asignados a los órganos de gestión, llegamos a plantearnos las verdaderas diferencias entre éstos y la Inspección. Si nos ponemos en el lugar del contribuyente cuando éste recibe una notificación comunicando el inicio de un determinado procedimiento, por ejemplo, poco le importa que tras de la misma el funcionario que lo instruya pertenezca a un órgano gestor o inspector, siempre que tenga competencia, lógicamente. El obligado tributario se ve parte en un procedimiento con la Administración Tributaria, en general, y, de poco le sirve la organización interna que éste pretenda adoptar de cara a su eficaz funcionamiento. La Ley General ha recogido las funciones de unos y otros órganos con una delimitación tan ínfima, frágil y movediza que puede afirmarse que las competencias de unos y otros órganos son las mismas; lo único que diferencia a las actuaciones de gestión de la de inspección es lo medios que unos y otros órganos pueden utilizar. Ello nos lleva irremediablemente a plantearnos el sentido de la clásica separación entre órganos de gestión e inspección o, más bien, la regulación operada por la LGT. Quizá podía haberse establecido la regulación de todos y cada unos de los procedimientos y de unas funciones o procedimientos exclusivos para Inspección, y haberse dejado la distribución concreta para la normativa interna. Ciertamente, desde el momento en que las oficinas liquidadoras, que es lo que eran los órganos de gestión perdieron su importancia y virtualidad dicha diferenciación, se presenta cada día más difícil e inútil desde el punto de vista práctico ya que exige unos grandes trabajos de coordinación.. Probablemente, la futura solución sea actuar como Administración Tributaria sin más distinciones, con independencia de que se adopten unos criterios de asignación de trabajo a unos y otros funcionarios y se mantengan unidades especiales para el tratamiento de determinados contribuyentes, situaciones o impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

AAVV. *Factbook Fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales. 2004.

AAVV. *Guía de la Ley general Tributaria*. Valencia. CISS. 2004.

AAVV. *La nueva Ley General Tributaria. Guía comentada*. Madrid. Ed. Quantor 2004.

AAVV. *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)* CEDECS. Barcelona. 1995.

AAVV. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*. Navarra. Aranzadi. 3ª Edición. 2004.

AAVV. *Visión práctica de la Nueva Ley General Tributaria*. Valladolid. Lex Nova, 2004.

AGULLÓ AGÜERO, A.. “La comprobación en el ordenamiento jurídico italiano.” *Revista de Hacienda Pública Española*. núm. 77. 1982

AGULLO AGÜERO, A. *La comprobación de valores . Comentario al artículo 52 LGT en la obra colectiva Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a F. Sainz de Bujanda)* IEF. 1991.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La inspección de los Tributos: una evolución significativa.” *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 4, 1974.

ALEMANY Y SÁNCHEZ DE LEÓN, L.F. “La gestión de tributos y la relación jurídica tributaria en el Derecho Español”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114.1974.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid. IEF. 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M/CASANELLAS CHUECOS, M./TOVILLAS MORÁN, J.M. *Guía práctica de la Nueva Ley General Tributaria*. Aranzadi. Pamplona. 2005.

ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996.

ARIAS VELASCO, J./ SARTORIO ALBALAT, S. *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons. 6º ed. Madrid. 1996.

ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria. (Decreto de 24 de febrero de 1976)”. *Revista Crónica Tributaria*, núm. 18. 1976.

ASOREY, R. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66. 1990.

AUTOR DESCONOCIDO “Competencia liquidatoria de los órganos de gestión.(Comentario a la Res. TEAC 5 julio 1994)”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Vol. II .1994. Parte Presentación.

AUTOR DESCONOCIDO, “Liquidación provisional de IRPF por órganos de gestión. Comentario a la Res. TEAC 27 enero 1993”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Vol. I. , 1993. Parte de Presentación .

AUTOR DESCONOCIDO, “Competencias de las oficinas gestoras para dictar liquidaciones provisionales y efectuar comprobaciones abreviadas, con particular referencia al régimen jurídico del País Vasco”. *Jurisprudencia Tributaria*.1999. Parte de Presentación.

BANACLOCHE, J. “La reforma de los procedimientos tributarios”. *Revista Impuestos*, núm. 8. 2003

BANACLOCHE, J. “El procedimiento de gestión.” *Revista Impuestos*, num. 20. 2003.

BANACLOCHE, J. “La elaboración de la LGT/2003”. *Revista Impuestos*, núm.1. 2004

BANACLOCHE, J. “La LGT/2003”. *Revista Impuestos*. Especial Monográfico. Febrero 2004.

BARRACHINA JUAN, E *Liquidación provisional: Motivación: inexistencia: impreso informático. Sentencia del TSJ de Catalunya, nº 734, de 22 de septiembre de 1999*. AEDAF. Octubre 1999, entrega nº 9, informe 50/99.

BILBAO ESTRADA, I. , “La participación del contribuyente en la aplicación del tributo: El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios en la nueva L.G.T.”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm 260. 2004.

BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A., “La planificación inspectora”. Revista Gaceta Fiscal, 17.1984.

BLASCO DELGADO, C “La aplicación de los tributos en la Ley 58/2003 General Tributaria”. Revista de Información Fiscal, núm. 61. 2004.

BOLLO AROCENA, C *Análisis jurídico de la liquidación provisional de oficio*. EDERSA. Madrid. 1987.

CALVO ORTEGA, R., “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 238. 2003.

CALVO ORTEGA, R., “El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”. Revista Nueva Fiscalidad, núm. 8. 2003.

CALVO ORTEGA, R (coord.) *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. 2004. Madrid.

CARBAJO VASCO, D. “El procedimiento de comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”. Revista Crónica Tributaria, núm. 16. 2005

CARO CEBRIÁN “La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”. Carta Tributaria. Monografías. Num. 89. 1989.

CASADO OLLERO, G., “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria”. Revista Hacienda Pública Española, núm. 68. 1981.

CASADO OLLERO/ FALCÓN Y TELLA/ LOZANO SERRANO /SIMÓN ACOSTA *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La Ley. Madrid. 1989.

CAYÓN GALLARDO, A. “Gestión tributaria y derechos fundamentales”. Revista Técnica Tributaria, núm. 3.1988.

CAYÓN GALLARDO, A. “El plan de control tributario”. Revista Técnica Tributaria, núm. 68.2005.

CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* CISSPRAXIS, Valencia. 1988

CAZORLA PRIETO, L.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid. Aranzadi. 6ª edición.

CLAVIJO CARAZO, F./ESEVERRI E., “El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”. *Revista Impuestos*. Vol. II. 1986.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El acto de liquidación”. *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 20. 1978.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El procedimiento simplificado de liquidación del R.D 1920/1976, de 16 de julio” *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 19.1978.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español”. En la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario (en memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena)*. Servicio editorial Universidad del País Vasco. Bilbao. 1993

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Las liquidaciones provisionales de oficio(A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo)”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31. 1995.

COLOMER FERRANDIZ, C *La Ley General Tributaria y las oficinas liquidadoras*. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid. 2004.

CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución”. *Revista Impuestos* vol.II/1986.

CHECA GONZÁLEZ, C. “Parte presentación”. *Jurisprudencia Aranzadi*, Vol. III. 1998.

DE JUAN CASADEVALL, J. “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”. *Revista Quincena Fiscal*, núms. 12-13. 2005.

DE LA PEÑA VELASCO, G., “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123LGT)”. *Revista Impuestos*. 1/1996

DELGADO PACHECO, A., “El nuevo procedimiento de la Inspección de los Tributos (el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre)”. *Gaceta Fiscal*, núm.17. 1984.

DÍAZ YUBERO, F “La actuación de los órganos de gestión tributaria en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales” en la obra colectiva *la gestión tributaria y el servicio del contribuyente*. IEF. Monografía núm.96. 1991.

D’OCON ESPEJO, A.M *La comprobación de valores en la nueva Ley General Tributaria*. Tesis doctoral Univ. Rey Juan Carlos. Madrid. 2004.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “IRPF: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras”. Revista Carta Tributaria monografías, núm. 79. 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”. Revista Crónica Tributaria, núm. 69 /1994.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E./LÓPEZ MARTÍNEZ, J, *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General* 6ª Ed. Edición Editorial Comares. Granada.2000

ESEVERRI, E , *Derecho Tributario. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia 2006.

FENELLÓS PUIGSERVER, V., “La modificación de las liquidaciones tributarias provisionales practicadas por los órganos gestores”. Revista Quincena Fiscal, núm. 3. 1997

FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, F “La notificación en los procedimientos tributarios. En particular el significado del intento de notificación”. Temas Tributarios de Actualidad 11. 2005. AEDAF.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”. Revista Impuestos, núm.1. 1995.

FERNÁNDEZ MARÍN, F *La liquidación provisional de oficio*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “La liquidación provisional en el I.V.A.”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 84. 1994.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “Administración y gestión tributaria (artículo 90)”. en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a F. Sainz de Bufanda)* IEF. Madrid. 1991.

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 11 1976.

FERREIRO LAPATZA, J. J. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 37 .1983.

FERREIRO LAPATZA, J. J. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen II. Derecho Tributario. Parte General. Marcial Pons. Vigésimo tercera edición. Madrid. 2004.

GAITERO FORTES, A., “La nueva organización de los servicios de Inspección”. Revista Gaceta Fiscal 17/1984.

GARCIA AÑOVEROS, J., “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 76. 1992.

GARCIA BERRO, J. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la Nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

GARCIA-BRAGADO DALMAU, A, “El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales”, *Estudios de Derecho Tributario*, Vol II. IEF, Madrid 1979.

GARCIA CALVENTE, Y. *Las notificaciones en el derecho tributario*. Edersa 2002.

GARCÍA MARTÍNEZ, A *El valor tributario: Su determinación objetiva y convencional*. Barcelona. Bosch. 2006.

GARCIA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid. Marcial Pons. 2000.

GASCÓN CATALÁN, J “Procedimiento de verificación de datos y comprobación limitada. Algunas reflexiones antes de que se produzca el desarrollo reglamentario”. Revista Alcabala Núm. 32. 2005.

GÉNOVA GALVÁN, A., “La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT, y reguladora del IVA”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 47/48. 1985.

GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, E., “Las liquidaciones paralelas”. Revista Impuestos, núm. 2. 1985.

GOMEZ CABRERA, C *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*. McGraw-Hill. Madrid. 1998.

GONZÁLEZ GRAGERA, F.J *La nueva Ley General Tributaria y sus principales novedades*. Revista Tributos Locales num.40/2004.

GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Vol. V. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973.

GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Lex Nova. Valladolid. 1996.

HERNANZ MARTIN, A / RIO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de Ley General Tributaria”. Revista Impuestos, núm.13, 2003.

HERNANZ MARTIN, A “Alcance de la comprobación fiscal”. Revista Información Fiscal, núm. 70. 2005.

HUESCA BOBADILLA, R. “Análisis e incidencia procesal de lagunas de las novedades en los procedimientos de gestión e inspección”. Ponencia en el "Curso sobre la nueva Ley General Tributaria" organizado por el Centro de Estudios de la Administración de Justicia dentro del programa formativo de los Abogados del Estado. Madrid, Marzo de 2003.

HUESCA BOBADILLA, R (coord) *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Pamplona. Thomson-Aranzadi, 2004.

HURTADO GONZÁLEZ, J.F.,. “La comprobación limitada de los órganos de gestión en el proyecto de Ley General Tributaria”. Revista Carta Tributaria, monografías, núm. 22. 2003.

JABALERA RODRÍGUEZ, A *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General tributaria*. Madrid. Marcial Pons. 2005.

JARNE BRGES, F “El Título III de la nueva Ley General Tributaria”. Publicación electrónica (www.graduados-sociales.com/articulos.co/). 2004.

JUAN LOZANO, A.M y SIMÓN ESTEVE, R., “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 y la aplicación

analógica del Reglamento General de Inspección”. Revistas Tribuna Fiscal, núm. 76. 1997.

JUAN LOZANO, A.M “La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las Administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena Administración”.Fiscal mes a mes, núm.83.2003.

JUAN LOZANO, A .M “Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador”.Revistas Tribuna Fiscal, núm. 161. 2004.

LAGO MONTERO J.M., “La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria”. Revista Hacienda Local, núm. 86. 1997.

LAGO MONTERO, J.M. “Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120,121, 122 y 123 L.G.T” Revista Técnica Tributaria, núm. 47. 1999.

LAGO MONTERO J.M., “La colaboración entre el Estado y los Entes Locales en la gestión tributaria”. Revistas Tributos Locales, núm. 35. 2003.

LAGO MONTERO; J.M. “Los procedimientos tributarios locales tras la LGT 2003”. Revista Tributos Locales, núm. 45. 2005.

LAMOCA PÉREZ, C ; Ponencia “Nuevo régimen de las actas de Inspección. Especial referencia a las actas con acuerdo”, dentro del Seminario “La Nueva Ley General Tributaria” UIMP. Santander. Julio 2003.

LÓPEZ LEÓN, J “Los procedimientos tributarios locales y la nueva Ley General Tributaria”. Revista Tributos Locales, núm. 55. 2005.

LÓPEZ MARTINEZ, J “Inspección. Competencias. Comentario al artículo 140 LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a F. Sainz de Bufanda)* IEF. Madrid.1991.

LÓPEZ MARTINEZ, J. *Los deberes de información tributaria*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

LÓPEZ MARTINEZ, J. *La información en poder de la Hacienda Pública, obtención y control*. Madrid. EDERSA., 2000.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M., *Iniciación, desarrollo y documentación de las actuaciones inspectoras de regulación*. Cuadernos de Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria. Navarra, núm. 31. 2003.

MACHO PEREZ, A.B / QUINTANA FERRER, E., “La nueva LGT. Comentario de urgencia”. www.tirantonline.com (18/12/2003).

MAGRANER MORENO, F.J., en *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi. Pamplona. 1995.

MANTERO SAÉNZ, A., *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*. Escuela de Inspección financiera y Tributaria. Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.

MANTERO SAÉNZ, A., “La sentencia 24 de abril de 1984”. G.F 15/1984.

MANTERO SAENZ, A/GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E (coord). *La Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Madrid. 2005.

MARTÍN DELGADO, J.M., “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”. Revista Hacienda Pública Española, núm. 84. 1983.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J *La Nueva Ley General Tributaria. Marco de aplicación de los tributos*. IEF. 2001.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J, *Una visión global del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. AEDAF. Gabinete de estudios. Num.17/2003.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J/ RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Un análisis de urgencia del Proyecto de la Ley General Tributaria*. AEDAF. Gabinete de estudios. Num.18/03.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J *Una primera lectura de la Ley General Tributaria*. F&J Martín abogados.

MARTÍN QUERALT, J “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. Revista Tribuna Fiscal, núm. 32. 1993

MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LÓPEZ, M/ CASADO OLERO, G. *Curso de Derecho Financiero*. Decimoquinta edición. Tecnos. Madrid. 2004. Pág.333.

MARTÍN QUERALT, J/ LOZANO SERRANO, C/POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario*. Aranzadi. Pamplona. Novena edición. 2004.

MARTÍNEZ GINER, L. A “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11. 2004.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001.

MARTÍNEZ PÉREZ, A., “Relaciones entre Gestión Tributaria e Inspección Tributaria” en la obra colectiva *La gestión tributaria y el servicio del contribuyente*. IEF. Monografía num.96. 1991.

MARTOS GARCIA, J.J “Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Prof.Calvo Ortega*. Vol.I Lex Nova. Madrid. 2005.

MARZAL DOMENENECH, R./ DE BUNES IBARRA, J. M. , “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: Una visión global”. *Crónica Tributaria*. Num. 78/1996.

MEDINA CEPERO, J.R , “Las claves del proyecto de la Ley General Tributaria”. AEDAF. *Temas Tributarios de actualidad*. 28/03.

MELLADO BENAVENTE, F.M “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”. *Carta Tributaria monografías num.*,21. 2004.

MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid. 2005. Lex Nova (6ªedición).

MICHELI, G.A., “El procedimiento tributario de liquidación (primeras observaciones)”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 144. 1974

MORILLO MÉNDEZ, A., “Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria”. *Revista Carta Tributaria num.*238. 1996.

NÚÑEZ PEREZ, G., “La actividad administrativa de comprobación tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53/1987

OCHOA TREPAT, M. L., “Revisión de oficio de las liquidaciones provisionales”. *Revista Impuestos*, núm. 12. 1987.

PALAO TABOADA; C “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”. En la obra BERLIRI, A: *Principios de Derecho Tributario*. Vol. III. Estudio preliminar: Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1974.

PALAO TABOADA “El nuevo procedimiento de Inspección Tributaria”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm.80. 1983.

PALAO TABOADA, C “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria”. *Revista Crónica Tributaria*, núm.63. 1992.

PALAO, C/ BANACLOCHE, J “Las liquidaciones paralelas”. *Revista Impuestos*, núm. 3. 1995.

PATÓN GARCIA, G “Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248. 2003.

PATÓN GARCÍA, G, “ A vueltas con la extensión de la actividad comprobadora de los órganos de gestión y los supuestos en que procede la solicitud de informe a la inspección. Resolución comentada: Res. TEAC de 20 diciembre 2004”. Parte Presentación. *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm.12. 2005.

PATÓN GARCIA, G. “Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria”. *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm.20.2005.

PATÓN GARCIA, G. “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm., 127. 2005.

PEDRAZA BOCHÓNS, J.V., “Rectificación de las liquidaciones provisionales por la Inspección de los tributos”. *Jurisprudencia Tributaria*. Tomo I. 1993.

PEÑA ALONSO, J.L, CORCUERA TORRES, A , CAZORLA PRIETO, L.M (coord.) *La reforma de la Ley General Tributaria*. Mc.Graw-Hill. Madrid, 1995.

PEREZ ARRAIZ, J: *La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

PEREZ DE AYALA, J.L., “El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación material”. *XV semana de estudios Financieros*. Mutualidad benéfica del cuerpo de inspectores técnicos fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1967.

PEREZ DE AYALA, J.L., “Función tributaria y procedimiento de gestión”. *Revista de Derecho Financiero y hacienda Pública*, núm. 114. 1974.

PEREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PEREZ, S “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”. *Revista de Hacienda Locales*, núm. 79. 1997

PEREZ ROYO, F. Y AGUALLO AVILÉS, A: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

PEREZ ROYO, F *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid , 2005, Thomson-Civitas, 15ª edición.

PITA GRANDAL, A.M., “La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 92, 1996.

PITA GRANDAL, A.M “La gestión de los tributos locales: liquidación e inspección”. En la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons 1993.

PRIETO CURTO, I “Los procedimientos de gestión en la Ley General Tributaria”. *Revista de Información Fiscal*, núm. 62. 2004.

PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”. *Hacienda Pública Española*, núm. 75. 1982.

RECUERO ASTRAY, J.R “Procedimiento de gestión e Inspección en la LGT 58/2003: Análisis crítico e incidencia procesal”. Ponencia en el "Curso sobre la nueva Ley General Tributaria" organizado por el Centro de Estudios de la Administración de Justicia dentro del programa formativo de los Abogados del Estado. Madrid, Marzo de 2003.

RODRÍGUEZ FERREIRO, M., “Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados”. *Revista Gaceta Fiscal*, núm.12. 1984.

ROZAS ZORNOZA, M., “Gestión tributaria. Estudio de las modificaciones que el Decreto 2137/1965, de 8 de julio, ha introducido en la misma”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 62.1966.

RUBIO GUERRERO, J.J “La nueva Ley General Tributaria: Génesis, objetivos y principales modificaciones”. Revista Crónica Tributaria, núm110. 2004.

RUIZ GARCIA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid 1987.

RUIZ GARIJO, M. “Actuaciones gestoras versus actuaciones inspectoras en la comprobación abreviada de los tributos”. Aranzadi Fiscal núm. 37, 2002.

SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8ª. Edición. Universidad Complutense, Madrid. 1990.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “Comprobación abreviada gestora versus comprobación abreviada inspectora.(arts.123 LGT y 34 RGIT)”. Documento extraído de internet (www.ief.es/seminarios/derechofinanciero.)

SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M., “La gestión tributaria en la nueva L.G.T”. Revista Técnica Tributaria, núm. 65. 2004.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M “La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva L.G.T”. Revista Crónica Tributaria 110. 2004. IEF.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ , V. M., “Las comprobaciones abreviadas inspectoras. Art.34 RGIT”. Revista Impuestos, núm. 6. 2003.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ , V. M., “Comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras: soluciones para la actual regulación y perspectivas en la nueva Ley General Tributaria”. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 247. 2003.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ , V. M., “Algunas cuestiones prácticas sobre las facultades comprobadoras de gestión tributaria”. AEDAF. Temas Tributarios de actualidad. 10/2003.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M., “Las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección: los supuestos para su práctica en la nueva L.G.T.”. Revista Carta Tributaria, núm. 20. 2004.

SÁNCHEZ BLÁQUEZ, V.M., “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”. Revista Quincena Fiscal, núm. 21-22. 2004

SÁNCHEZ PINO, A.J “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 109/110. 2001.

SÁNCHEZ SERRANO, L., “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 3. 1974.

SERRERA CONTRERAS, P.L, “La reclamación en queja dentro de la vía de gestión tributaria”. Revista Hacienda Pública Española, núm. 16. 1972.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La reforma de la gestión tributaria”. Revista Crónica Tributaria, num.68. 1993.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 82. 1994.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Las funciones de los órganos de los órganos de gestión: algunas consideraciones críticas”. Revista Quincena Fiscal, núm. 3. 1997.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos”. Revista Técnica Tributaria, núm. 60. 2003.

TOVILLAS MORÁN, J.M “Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente”. Revista Jurisprudencia Tributaria, núm. 21. 2004.

TRIGO MORTERERO, A., “Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”. Revista Crónica Tributaria 75/1995

TURPÍN VARGAS, J., “Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 95.1971.

ZORNOZA PÉREZ, J (Dir) *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, 2005.

OTROS:

Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria. Madrid, 22 mayo de 2003.

COMISIÓN DE TRABAJO DE ECONOMÍA Y FISCALIDAD CES. *Observaciones al informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (versión preliminar de marzo de 2001)* Pleno ordinario de 25 de abril de 2001.

Informe para la reforma de la Ley General Tributaria Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales(IEF).Julio 2001.

Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva ley General Tributaria”. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. 23 de Enero de 2003.

“Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria”.

“Agencia Tributaria 2005”. Publicación de la Agencia descargada de Internet. (www.aeat.es).

Memoria de la Agencia Tributaria 2004. (Fte: www.aeat.es).

Carta de servicios de la Agencia tributaria (Fte: www.aeat.es).

Resumen de estadísticas de Internet sobre la utilización de las zonas web de la Agencia (Fte: www.aeat.es).

Plan de Prevención del fraude Fiscal. Agencia Tributaria, 2005.