

LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

MARÍA BERTRÁN GIRÓN

Prólogo de Ernesto Eseverri



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

María Bertrán Girón

Prólogo de Ernesto Eserverri

Instituto Andaluz de Administración Pública

Sevilla - 2009

BERTRÁN GIRÓN, María.

La Liquidación tributaria / María Bertrán Girón. -1ª edición.

– Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2009

152 p. ; 24 cm. – (Estudios)

D.L. SE-6872-2008

I.S.B.N. 978-84-8333-463-8

Administración fiscal. -Impuesto. -Hacienda pública. -Derecho financiero

Instituto Andaluz de Administración Pública

336.221.4(460.35)

Reservados todos los derechos. No está permitida la reproducción total o parcial en ningún tipo de soporte sin permiso previo y por escrito del propietario del copyright.

TÍTULO: LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

AUTORES: María Bertrán Girón

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

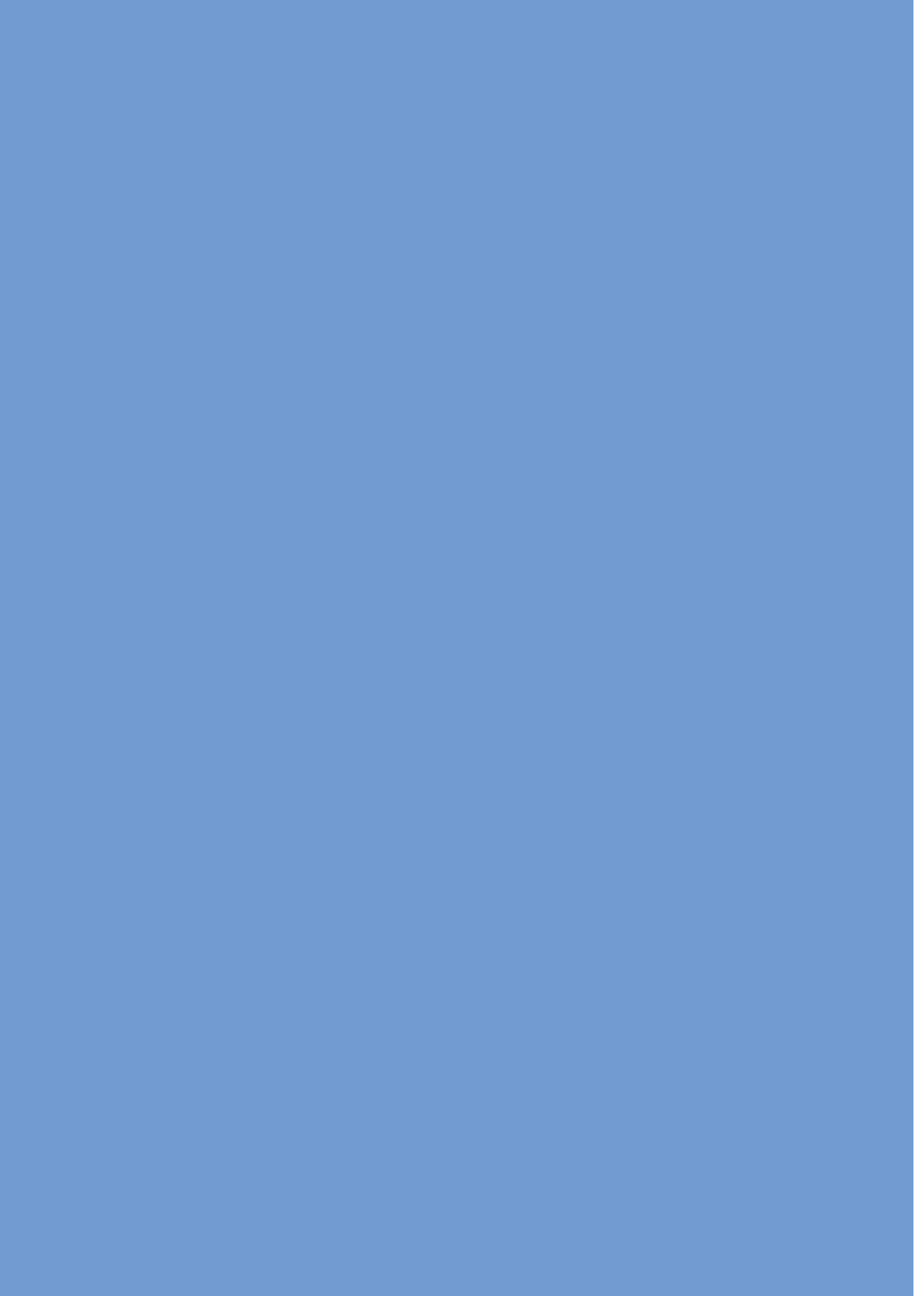


Gestión de publicaciones en materias de
Administraciones Públicas

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública
Maquetación e impresión: Sand S.L. (Camas - Sevilla)
I.S.B.N.: 978-84-8333-463-8
Depósito Legal: SE-6872-09

A Luis





ÍNDICE

PRÓLOGO. Ernesto Eserverri. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada 11

INTRODUCCIÓN 15

CAPÍTULO PRIMERO: PUNTO DE PARTIDA: LA ATRIBUCIÓN DE FUNCIONES DE LIQUIDACIÓN A LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

a. La organización tributaria a comienzos del s.XX. El principio de especialización. 17

b. La asunción de competencias liquidadoras por la Inspección de los Tributos. 21

c. La aparición de las autoliquidaciones y los avances en la informática: La revolución del sistema tributario. 36

d. 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». 42

CAPÍTULO SEGUNDO: LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE OFICIO. PRECEDENTE INMEDIATO DE LA ACTUAL REGULACIÓN

a. 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. 65

b. 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. 89

CAPÍTULO TERCERO: LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ACTUALIDAD

a. Concepto y contenido de la liquidación tributaria. 101

b. La notificación de la liquidación tributaria. 107

c. Tipos de liquidaciones y procedimientos que las determinan. 109

d. Efectos de la liquidación tributaria. 119

CAPÍTULO CUARTO: LAS LIQUIDACIONES AUTONÓMICAS Y SU FUTURO A LA VISTA DE LOS NUEVOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

- a. La Agencia Tributaria Andaluza. 125
- b. Las oficinas liquidadoras del Registro Hipotecario en la Comunidad Autónoma de Andalucía. 129
- c. Aproximación al poder tributario de la Comunidades Autónomas. La liquidación autonómica. 134

CAPÍTULO QUINTO: LA LIQUIDACIÓN COMO GARANTÍA PARA LA ADMINISTRACIÓN Y EL ADMINISTRADO

141

BIBLIOGRAFÍA

145

PRÓLOGO

Ernesto Eseverri.

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Granada.*

La voz liquidación tributaria se vino empleando para calificar, por su acto resolutorio, aquellas actuaciones administrativas por las que, los órganos con competencia para desarrollarlas, declaraban la existencia de una deuda de tal naturaleza o reconocían el derecho a su devolución. El carácter legal de la obligación tributaria precisa su determinación caso a caso, para lo que, las normas tributarias, disponen la ordenación del actuar administrativo con la finalidad de que la deuda correspondiente quede determinada, sea declarada en su cuantía, y el acto final de dichas actuaciones por el que se declara la voluntad de la Administración de pretender el importe de dicha deuda, es el llamado acto de liquidación tributaria que, no obstante, se ha venido utilizando para dar nombre al procedimiento seguido para su determinación. De este modo, si hay un acto de liquidación tributaria se debe al desarrollo previo de un procedimiento de liquidación tributaria comprensivo, a un tiempo, de actuaciones de comprobación y verificación de situaciones tributarias de contribuyentes y de actuaciones de cuantificación de deuda, o sea, de determinación de la obligación tributaria que la ley establece.

No siempre nuestro procedimiento de liquidación se ha visto rodeado de actuaciones de comprobación y cuantificación de deudas tributarias, porque en el pasado más inmediato era posible dictar actos administrativos de liquidación tributaria sin mediar, previamente, actuaciones de comprobación e investigación tributaria; así como posible era también, que las liquidaciones tributarias fuesen la natural consecuencia del desarrollo previo de actuaciones administrativas inquisitivas cerca de los contribuyentes. Y, como tales situaciones eran factibles en el pasado más cercano del actuar de la Administración tributaria, se entiende también la distinción clara y precisa de esas dos funciones administrativas, la de liquidar tributos y la de comprobarlos, y que las mismas quedaran encomendadas en su desarrollo a diferentes órganos de la Administración tributaria, los encargados de liquidar tributos sin previa comprobación que se atribuyó a los órganos de gestión tributaria, y las referidas a la comprobación e investigación tributaria, que se encomienda a los órganos de inspección tributaria.

María Bertrán Girón en la obra que me honra presentar, hace un detenido análisis de la regulación normativa más cercana en el tiempo sobre las actuaciones de comprobación y liquidación tributarias, y la lectura de sus páginas iniciales nos permiten comprender mejor cómo ha ido evolucionando el modo de entenderlas y regularlas, de modo que, si en un tiempo no demasiado lejano el problema se suscitaba como de competencia orgánica -si los órganos de inspección podía asumir el ejercicio de funciones liquidadoras y los de liquidación ampliar su quehacer con actuaciones de comprobación tributaria-, la regulación vigente ha resuelto que no es éste el enfoque adecuado de análisis y estudio de las actuaciones propias de los órganos de la Administración tributaria, porque resulta más fácil y útil, su regulación en el curso de los procedimientos en que se despliegan dichas actuaciones, de suerte que, las de comprobar y liquidar se atribuyen indistintamente a órganos de gestión inspección y su limitación en extensión viene determinada por el procedimiento que se haya iniciado para regularizar la situación del contribuyente.

La Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, califica como procedimiento de gestión tributaria, por ejemplo, el llamado procedimiento de comprobación limitada a través del que no es posible el examen de la contabilidad mercantil -a excepción del libro diario simplificado cuando sustituye a los libros registros que exige la normativa tributaria-, ni tampoco, requerir información de terceros sobre movimientos financieros (artículo 136. 2 y 3). Si bien se mira, con esta regulación la Ley no limita las funciones de los órganos encargados de su instrucción sino que acotando el conjunto de actuaciones en dicho procedimiento, está condicionando el discurrir en él de los órganos que lo emprenden. En consecuencia, cuando la propia Ley, unos preceptos más adelante, concretamente, en el artículo 141, letra h), atribuye a los órganos de inspección la posibilidad de instruir un procedimiento de comprobación limitada, lo hace sujetando al actuario-inspector a los límites antes indicados y previstos en el artículo 136, apartados 2 y 3. Por lo que, la ley no limita las funciones del órgano de inspección, sino que concreta sus actuaciones a desarrollar en atención al procedimiento que ha decidido instruir frente al contribuyente. De ahí mi afirmación de que, la vigente Ley General, evita plantear la atribución de funciones a los órganos de la Administración tributaria desde una perspectiva de asignación de competencias, para hacerlo en el discurrir de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el entendido de que si un órgano de inspección decide incoar frente a un contribuyente un procedimiento de comprobación limitada, no por tratarse de órgano superior en orden de competencias queda facultado para desarrollar otras distintas de las que delimitan y caracterizan a este tipo de procedimientos.

Sí existe un caso, en que esta idea general que se acaba de exponer, quiebra en su planteamiento. Se trata del supuesto previsto en el artículo 189.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (RD 10067/2007),

para los supuestos en que habiéndose iniciado la instrucción de un procedimiento de inspección en que se comprueben métodos objetivos de tributación de un contribuyente, constatándose la exclusión de los mismos de dicho contribuyente por incumplimiento de los requisitos que determinan su aplicación, ordena el texto reglamentario que en tales casos el procedimiento de inspección pueda concluir con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que debe continuarse por el órgano competente para comprobar y aplicar esos métodos objetivos de concreción de la deuda tributaria (normalmente, las Unidades de Módulos), de manera que en este caso singular, el órgano de inspección no podrá acudir a la comprobación limitada por carecer de competencia para entender de la aplicación del método objetivo al contribuyente de que se trate. La especificidad de esta regla, puede servir como excepción a mi afirmación general antes hecha de que, la vigente Ley General Tributaria no plantea el desarrollo de las actuaciones ordenadas para la aplicación de los tributos desde una perspectiva orgánica -qué órganos son titulares de las respectivas competencias- sino desde la vertiente del desarrollo de cada procedimiento administrativo dirigido a esa finalidad, esto es, la aplicación de los tributos, de modo que, analizado desde esta perspectiva, la incompetencia en tales casos no viene dada por razón del órgano actuante sino del procedimiento escogido para encauzar sus acciones y, es evidente, que para el caso de que fuera detectada no será causa de nulidad radical -no es de apreciar una manifiesta incompetencia del órgano que así actúa- sino razón de anulabilidad.

Especial interés, a mi modo de ver, tienen las páginas de la obra prologada dedicadas a los efectos preclusivos de las actuaciones de gestión tributaria que impiden que aquello que haya sido objeto de comprobación vuelva a serlo, con la salvedad establecida en la ley en relación con las actuaciones administrativas seguidas en un procedimiento de verificación de datos, puesto que de esas actuaciones administrativas no se deriva nada más que una “comprobación formal” de la situación del contribuyente que es objeto de las mismas. Además del interés propio de las referidas consecuencias en los procedimientos de gestión tributaria, las páginas a las que estoy aludiendo presentan el atractivo de analizar las conclusiones a las que llega su Autora, proponiendo, incluso, alguna innovación terminológica al respecto que la considero digna de ser meditada.

En otro orden de consideraciones, supone un acierto en el tratamiento de los actos de liquidación a cargo de los órganos de gestión tributaria, abordar su análisis desde la perspectiva de las actuaciones de una Administración Autónoma y, en este particular, María Bertrán toma como Administración referente la de Andalucía, análisis ciertamente novedoso, considerando que el desarrollo estatutario propicia la puesta en funcionamiento de las Agencias Tributarias propias de esas Administraciones -se acaba de publicar en el Diario Oficial correspondiente, el reglamento por el que se rige este organismo en

la Comunidad Autónoma de Andalucía- y, aprovecha la Autora esta coyuntura normativa, para advertir del peligro que tendría que tras esta variante de Administración Tributaria Autonómica, se cayera en la tentación de aventurar un procedimiento de liquidación y comprobación tributaria divergente -aunque sólo fuera en aspectos parciales- del diseñado con voluntad de norma común para cualquiera de los que se instruyan, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La incursión en estas ideas que, a propósito de los actos de liquidación tributaria, me ha sugerido la lectura de las páginas que siguen, no debe apartarme de la voluntad de prologar la obra que el lector tiene entre sus manos y, por ello, es obligado y de justo reconocimiento glosar las cualidades que acompañan a su Autora. María Bertrán Girón es profesora en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada e investigadora en los Grupos de esa naturaleza que tengo el honor -por la calidad de sus componentes- de dirigir, y desde su años de Licenciatura hasta su recorrido profesional como docente e investigadora, ha mostrado ingenio en la construcción científica, tenacidad en el trabajo puntual, inquietud en el aprender, y generosidad en sus dedicaciones y de relación con sus compañeros de Departamento y de Grupos de Investigación. Debo señalar, que su vida académica no ha estado rodeada de la tranquilidad y sosiego necesarios para desarrollar esas dotes a las que acabo de referirme, lo que significa, por lo tanto, que se trata de cualidades congénitas a la persona que escribe esta obra. Sabe ella mejor que nadie -también Luis, su esposo- lo que hay que sufrir para entreabrir un pasillo de dulce tránsito por esta jungla universitaria, y conoce, asimismo, las dificultades que tal empresa presenta, pero desde estas páginas, quiero insistirle en aquello que de manera cotidiana le repito en las horas de despacho y Facultad, lo importante es el trabajo bien hecho. Y María Bertrán está en esa idea como acreditan las páginas que ahora presento y que el lector pude constatar.

Quiero terminar con estas palabras de aliento para el quehacer de la Autora y para el de tantos universitarios que, como ella, han sentido que su dedicación a la institución docente les exigía un esfuerzo adicional, esfuerzo que se ve recompensado con la difusión de su pensamiento en la letra escrita, que es bien recibido por quienes nos hemos acercado a sus contenidos. La construcción del Derecho tributario está en deuda de reconocimiento con estos jóvenes investigadores de nuestra disciplina científica.

Granada, septiembre 2009

INTRODUCCIÓN

La liquidación tributaria ha sido, es y será uno de los institutos jurídicos de mayor importancia dentro del Derecho Tributario. Su correcta utilización a través de los procedimientos de los que trae causa puede determinar la posibilidad de la Administración de controlar a los contribuyentes así como ser la garantía para todo obligado tributario del respeto a los principios básicos constitucionales de nuestro ordenamiento.

Siendo un instituto muy estudiado por la doctrina e utilizado en el quehacer diario de las distintas Administraciones Tributarias, en este trabajo planteamos un análisis pormenorizado de la misma que sirva a profesionales, estudiosos y Administración para su mejor conocimiento y utilización. En efecto, no son pocos los procedimientos llevados a cabo por la Administración tras arduas tareas de investigación que pueden resultar nulos por, precisamente, defectos formales, en especial en relación con la liquidación que se pone en conocimiento del obligado. Igualmente, por su parte, el contribuyente tiene la liquidación como garantía de cumplimiento de las normas procedimentales establecidas por la LGT y su normativa de desarrollo. Por tanto su conocimiento es fundamental para la aplicación del Derecho Tributario.

Puede plantearse el porqué realizar un estudio de estas características en estos momentos. Pues bien, tras la aprobación de la LGT que entró en vigor en el año 2004, y, sobre todo, del Reglamento General de Gestión e Inspección cuya entrada en vigor se produjo en Enero de 2008, la liquidación tributaria necesita ser de nuevo abordada en el actual marco jurídico. No existe en la actualidad un estudio completo sobre la misma que plantee sus raíces e inmediatos antecedentes, (cuyo conocimiento es fundamental si se tiene en cuenta que a día de hoy se siguen resolviendo causas de la anterior LGT en los distintos Tribunales), y que, a su vez, analice la configuración actual y los posibles problemas que plantea en su aplicación práctica. Cuestión, esta última, que, sin duda, serán objeto de numerosas controversias ante nuestros órganos jurisdiccionales.

Unido a ello recientemente se ha aprobado el Estatuto de Autonomía de Andalucía a través del cuál se crea la Agencia Tributaria Andaluza cuya finalidad, entre otras, es hacer más efectiva la actividad en la aplicación de los tributos de la Administración Autonómica. Y, esta, pasa, sin lugar a dudas, por un uso correcto de la liquidación tributaria y de los procedimientos que le

traen causa. Hoy en día, las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas tienen asignado un papel fundamental no sólo en el establecimiento de tributos, o la recaudación de los mismos, sino también en el control de su cumplimiento. Creemos que un estudio de estas características puede contribuir a esa labor de suma importancia.

El siguiente trabajo aborda la liquidación tributaria en su conjunto, presentándonos desde su evolución histórica hasta su configuración actual y uso por las Comunidades Autónomas, en el bien entendido de que ello podría colaborar con su correcta aplicación.

Para lograr una presentación completa de este instituto jurídico el trabajo se ha dividido en cinco capítulos. Los dos primeros se dedican a realizar un estudio sobre la evolución histórica de la liquidación tributaria desde la jurisprudencia, aplicación práctica y estudios doctrinales. Estamos absolutamente convencidos que cuando se aborda cuestiones de esta naturaleza resulta fundamental el conocimiento de su situación precedente para así poder llegar a comprender la configuración actual. Es necesario conocer la historia para poder abordar las cuestiones que se plantean a diario. El tercer capítulo lo dedicamos a la configuración jurídica de la liquidación en la actualidad. Para ello partimos de un estudio de su concepto, para posteriormente abordar cuestiones fundamentales como son: el contenido, la notificación, los tipos y, por supuesto, sus efectos. Realizado este estudio, en el capítulo Cuarto, nos centramos en la aplicación de este instituto jurídico por las Comunidades Autónomas, focalizando nuestra máxima atención en nuestra Comunidad Autónoma de Andalucía. En este capítulo además de presentar el sistema tributario autonómico, se realiza un estudio de los órganos encargados de su aplicación, como son las Oficinas Liquidadoras del Registro Hipotecario, y la recién creada Agencia Tributaria Andaluza. Por último y en el convencimiento de lo ya manifestado en líneas anteriores se concluye el trabajo con una valoración de la liquidación tributaria que pasa a nuestro juicio por ser una garantía tanto para el contribuyente como para la Administración.

En suma, se presenta un análisis completo de la liquidación tributaria desde el rigor propio de lo jurídico y con una visión amplia que pueda contribuir a su mejor aplicación en la práctica.

CAPÍTULO PRIMERO

PUNTO DE PARTIDA: LA ATRIBUCIÓN DE FUNCIONES DE LIQUIDACIÓN A LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

a) La organización tributaria a comienzos del s.XX. El principio de especialización.

Como hemos anunciado en la presentación de este trabajo, la configuración actual de la liquidación tributaria se debe a una serie de avatares ocurridos en relación con la misma y que la convierten en lo que hoy es. Efectivamente, creamos fundamental partir de su configuración a principios del pasado siglo para poder comprender su importancia, contenido y alcance. La liquidación tributaria recogida en la Ley General Tributaria 2003 es, sin duda, fruto de una evolución que, siquiera a grandes rasgos, queremos repasar en este trabajo y sin la cuál un estudio de estas características no estaría completo.

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 cómo el sistema tributario de esta época era notoriamente distinto a lo que se empezó 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 garantista pero alejado del contribuyente y poco efectivo para gestionar grandes grupos de contribuyentes.

En el año 1900 el sistema tributario estaba regido por el principio de especialización; cada tributo funcionaba independientemente siguiendo el que se ha calificado esquema “clásico” de liquidación de los tributos¹. Este se componía de las siguientes fases:

¹ PÉREZ ARRAIZ, J. *La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Tirant lo Blanch, Valencia. 2000. Pág.35 ó MAGRANER MORENO, F.J. *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.PE 84/1983. Págs. 22 y ss.

- 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.
- 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”². Es decir, como resume PALAO TABOADA, “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”³.

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 al afirmar que “es consustancial con la naturaleza de la liquidación provisional, ser rectificable y rectificable en el propio procedimiento de gestión.”⁴ Por tanto, las liquidaciones tributarias eran actos utilizados con mucha frecuencia por la Hacienda Pública en base a dos motivos primordiales: Por un lado el interés recaudatorio, tengamos en cuenta que con una mera declaración de hechos por el contribuyente la Administración genera una obligación de ingresar por parte de éste, sin tener que comprobar y verificar cada uno de los hechos declarados exhaustivamente. Y por el otro, debido a la insuficiencia de medios de prueba, sobre todo, cuando se aplican métodos objetivos⁵. Todo ello de una forma provisional y modificable en un procedimiento de comprobación posterior. Ciertamente, como afirmaba 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 obli-

² GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Vol. V., Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973. Pág. 262.

³ 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

⁴ 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.

⁵ Para una explicación más detallada Vid. GOTA LOSADA, A. “Tratado...”, op. cit. Pág. 267.

gación declarada y valorada provisionalmente sea exigible”⁶. Sin embargo y a pesar de las merma al principio de seguridad jurídica que podía suponer, era el sistema existente y que ha permanecido hasta tiempos recientes.

- La tercera fase es la de comprobación e investigación: En esta fase es la Inspección de los tributos la que comprueba la realización del hecho imponible y su cuantificación. Ésta fase no siempre tenía lugar; en ocasiones la liquidación provisional se convertía en la única existente en relación a una determinada obligación tributaria cuando la Administración perdía su derecho de comprobar por el simple trascurso del tiempo (periodo de prescripción). En esos momentos “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 individualización desde el punto de vista de la regulación positiva- el *procedimiento de comprobación*”⁷.
- La cuarta fase es la de la liquidación definitiva, en la que ya las oficinas liquidadoras, cuya equivalencia hoy serían 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 modificada salvo por los procedimientos especiales de revisión.

Como ha quedado expuesto, éste sería el esquema clásico de liquidación de principios del s.XX en las distintas figuras tributarias⁸. 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 a cada órgano, sin embargo, sus regulaciones normalmente se referían genéricamente a la Administración Tributaria sin distinguir entre los distintos órganos que la componen. Lo cuál era considerado como acertado desde el punto de vista de la técnica jurídica. En este sentido afirmaba ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en relación con la regulación de la Ley de 20 de diciembre de 1932 que estableció la Contribución General sobre la Renta, que el hecho de que la misma se refiriera invariablemente a la «Administración» como comprensiva de las Oficinas liquidadoras y de la Inspección del impuesto “no deja de constituir un acierto, pues las leyes deben referirse a las relaciones entre los sujetos pasivos y la Hacienda

⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L. “El procedimiento...”, op. cit. Pág. 204.

⁷ 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.

⁸ 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.

Pública, ya que esta última se encuentra sometida a los cambios que imponen los métodos; la racionalidad, la mecanización, la eficacia en suma”⁹. En esta línea se redactará la Ley General Tributaria de 1963 y aunque, en efecto, es cierto que cuando el contribuyente se relaciona con el Fisco lo hace con la Administración Tributaria, sin importarle que el apellido sea gestión o inspección, ello no puede provocar que haya una confusa y ambigua asignación de competencias, que, unida a la falta de regulación, a la postre provocará numerosos problemas jurídicos relacionados con las competencias para dictar liquidaciones y con su contenido y forma. Sobre este particular profundizaremos a lo largo de este trabajo, baste señalar que ya en 1974 se llamaba la atención por parte de la doctrina en el siguiente sentido: “... 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”¹⁰. Esta falta de definición va a llegar hasta nuestros días y va a ser, sin duda, una de las principales causantes de un alto grado de conflictividad en relación con las liquidaciones tributarias.

Volviendo a la estructura clásica existente en el período de nuestro análisis podemos definir al mismo como un procedimiento singular, alejado del contribuyente, muy especializado y que resultará poco operativo en cuanto aumente el número de obligados para con la Administración tributaria. Podemos concluir que en esta época “la inspección se concibe como una «policía tributaria» especializada en la investigación de los hechos imponibles, 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 más que por una razón de «especialización», por una razón de pretendida garantía e independencia del administrado”¹¹. No en vano el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, en su Exposición de Motivos definía que la actuación de la Inspección debía estar limitada a una actuación «exclusivamente investigadora» y confirmado esa configuración como policía tributaria¹². Ello, como destacaba PÉREZ ARRÁIZ, ya que “todos los trá-

⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La Inspección de los tributos: una evolución significativa”. R.E.D.F 4/1974. Pág. 771.

¹⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La Inspección...”, op. cit. Pág. 774.

¹¹ MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 25.

¹² Llama la atención que el Preámbulo del citado Real Decreto suscribiera las 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. 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

mites 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 contribuyente¹³.

Sin embargo, irán apareciendo cambios en el sistema produciendo lo que la doctrina ha calificado como “revolución silente” en la especialización orgánica establecida hasta entonces¹⁴. 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 los órganos de gestión. Verdaderamente, “un modelo organizativo basado en dependencias especializadas en los distintos tributos o sectores impositivos produce una dispersión de las normas procedimentales”¹⁵ y ello no era acorde con el nuevo sistema que se iba fraguando.

b) La asunción de competencias liquidadoras por la Inspección de los Tributos.

En este período comienzan a desdibujarse los contornos de un sistema tributario moderno y que, en cierta medida, serán los causantes de muchos de los problemas que ni la Ley de 1963 e incluso, en algunos aspectos la normativa actual, van a llegar a solucionar.

El sistema va cambiando a una gran velocidad debido a su nueva concepción y, sobre todo, a las posibilidades que brindan las nuevas tecnologías¹⁶, y las diversas leyes, de algún modo, no van a ser capaces de reflejar este cambio. Nace un sistema tributario nuevo del que podríamos destacar las siguientes como causas principales del mismo:

sus órganos y por el contraposición se maximalizan las funciones de la Administración gestora en sentido estricto”. MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 25.

¹³ PÉREZ ARRAIZ, J: La liquidación y comprobación..., op. cit. Pág. 79.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ Este fenómeno se explica con mayor claridad y profundidad en el epígrafe siguiente.

- 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 el consiguiente mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Por último, el fracaso en la colaboración social de la forma concebida en 1954 y 1957¹⁷.

Para alcanzar a comprender las dimensiones de este cambio es necesario partir de dos grandes acontecimientos producidos en sede de Inspección, básicamente. En efecto, estos órganos van a empezar a asumir competencias 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 cuasi inspectoras por parte de los órganos de gestión.

En este período que abarca desde 1927 hasta 1985, se produce una asunción definitiva por la Inspección de los Tributos de las tareas liquidadoras fundamentales, quedando en manos de las oficinas liquidadoras tradicionales únicamente la práctica de ciertas liquidaciones que no derivaban de una actividad inspectora ya iniciada o que se practicaban en Impuestos cuya gestión respondía al esquema tradicional. En los demás impuestos estatales estos actos de liquidación que derivan de la comprobación emanaban de la Dependencia de Inspección convirtiéndose ésta también en una oficina liquidadora fundamental. Unido a ello debe tenerse en cuenta además que comienzan a parecer los sistemas por lo que el contribuyente se liquidaba a sí mismo la deuda reservándose la Administración la facultad de comprobar la actuación de los sujetos pasivos y de practicar, en su caso, las oportunas liquidaciones¹⁸.

Para poder comprender el alcance de estas afirmaciones consideramos necesario realizar un somero estudio de las disposiciones que provocarán este cambio que venimos exponiendo. 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 anterior¹⁹. Ello

¹⁷ Vid. MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 33.

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos”. R.E.D.F núm. 37 .1983. Pág. 84.

¹⁹ 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 los órganos de gestión tributaria”. Revista Técnica Tributaria, núm. 32, 1996; ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento

se debe a la creación de las “actas de 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 hemos de reconocer que la importancia de estas actas no sería tal si no fuese porque significan el principio de un proceso que continuará hasta nuestros días.

La configuración de estas actas es confirmada por la Ley de 28 de marzo de 1941, la cuál no sólo sigue recogiendo su existencia sino que también permite que las mismas reflejen bases impositivas y establece que una vez prestada la conformidad, dichos hechos no podrían ser impugnados por el obligado, salvo reclamación económica 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”²⁰. En la misma línea aparece también la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954 que amplían aún más las posibilidades de las mismas al permitir que recojan nuevas calificaciones jurídicas²¹.

Tras numerosas demandas de la doctrina y por la necesidad de su existencia se promulga la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Aparee así una regulación general para todos los tributos, con un marcado carácter didáctico, e inspiradora del nuevo sistema tributario que se estaba gestando y, sin duda, marca un hito en nuestro ordenamiento jurídico. 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, como afirma PALAO, que este “modelo organizativo basado en dependencias especializadas en los distintos tributos o sectores impositivos produce una dispersión de las normas procedimentales, mientras

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.

²⁰ ARIAS VELASCO, J., “Actas previas y actas definitivas...”, op.cit. Pág. 37.

²¹ 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.

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”²². 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 actividad de la Administración²³.

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 que “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”²⁴.

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 tenido este precepto por obra del Decreto de 8 de julio de 1965”²⁵, 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...”²⁶.

Este Decreto vino a establecer un sistema por el cuál si el sujeto pasivo prestaba su conformidad, la propuesta de liquidación era íntegramente

²² PALAO TABOADA, C “Temas para un debate...”, op.cit. Pág. 100.

²³ 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.

²⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, op.cit. Pág. 413. Comparten esta opinión ANDRÉS AUCEJO E. “A vueltas con...”, op.cit. Pág. 25. PÉREZ ARRAIZ, J La liquidación..., op. cit. Pág. 90. CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op. cit. Págs. 285-286, entre otros.

²⁵ Al precepto que se refiere es al artículo 145 de la LGT de 1963.

²⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras....”, op.cit. Pág.413.

confirmada y por tanto definitiva del tal manera que, desde ese 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”²⁷. Si bien no se trataba de un régimen general aplicándose únicamente a los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo, manteniéndose para el resto de figuras tributarias el régimen de las actas con invitación²⁸.

La relevancia y trascendencia del Decreto 2137/1965, de 8 de julio, no fue valorada por igual por parte de la doctrina²⁹. Desde 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 significó un paso más en la asunción de competencias liquidadoras 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 veremos³⁰.

²⁷ ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas...”, op. cit. Pág. 37.

²⁸ Para comprender el alcance de estas afirmaciones nos remitimos a CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones...”, op.cit. Pág. 287.

²⁹ Mientras, como se ha puesto de manifiesto, parte de la doctrina 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» de la Inspección de los Tributos en cuanto ésta asume, cada vez con más intensidad tareas propias de los órganos de gestión”. 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”. A lo que MARTÍN DELGADO contesta 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”. FERREIRO LAPATZA, J. J “Funciones liquidadoras...”, op.cit. Pág. 414; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El procedimiento simplificado de liquidación del R.D 1920/1976, de 16 de julio”. R.E.D.F 19/1978. Pág. 392; MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 32. 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

³⁰ Nos referimos a la progresiva asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de Gestión que veremos en el próximo epígrafe.

Se inicia así, la etapa que FERRERIO LAPATZA denominó “fase final” en la “privatización de la gestión tributaria”³¹ y en la asunción de competencias liquidadoras por Inspección, que discurre entre 1976 y 1982.

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 no produjesen ningún efecto preclusivo, ya que se entendían dictadas bajo la condición tácita de ser modificables en la medida en que se pusieran de manifiesto la inexactitud de los hechos que le sirvieron de presupuesto si bien algún sector doctrinal entendió que del mismo modo que la liquidación definitiva producía un efecto vinculante para la Administración, la liquidación derivada del acta previa debía producir 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. De tal forma que se acabó por definir a esta liquidación como “una figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable, y definitiva en los que respecta a parte de sus elementos”³². 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 2003³³.

Confirmadas las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección, se aprobó el Decreto de 16 de julio que va a suponer un paso más en el citado proceso al confirmar las competencias liquidadoras de Inspección y suponer la ruptura definitiva del principio de especialización³⁴. No en vano, en su Expo-

³¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. “Funciones liquidadoras...”, op.cit.

³² ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas...”, op.cit. Pág. 40-41.

³³ Mientras hay autores que han defendido como carácter esencial la libre modificabilidad de la liquidación provisional, otros autores han defendido sus efectos preclusivos atendiendo a principios como el de la seguridad jurídica o la prohibición de que la Administración vaya contra sus propios actos. Por su parte la jurisprudencia ha ido cambiando su criterio hasta la actual regulación. Pero sobre este particular nos remitimos a las siguientes líneas de este trabajo donde de manera clara y expositiva se presentará la evolución de esta cuestión.

³⁴ Ya advertía esta posibilidad FERREIRO LAPATZA cuando al iniciarse esta línea de reconocimiento de competencias liquidadoras a Inspección afirmaba: “La realización de actos administrativos de liquidación 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”. FERREIRO LAPATZA, J.J. “Funciones liquidadoras...”, op.cit Pág.432.

sición de Motivos se afirmaba que “la Administración de la Hacienda Pública no cesa 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 imponible. En esta línea se encuentra el presente Real Decreto”³⁵. Queda claro por tanto que la Administración presentaba un estado de falta de medios y por ello llega a 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 trataba más de un cambio “semántico” que de fondo³⁶.

El Decreto vino a establecer dos cambios importantes desde nuestro punto de vista: Por un lado, suprimió la liquidación provisional realizada por los órganos de Gestión en aquellos casos que se presente autoliquidación³⁷. Por otro, y es el que más nos interesa, estableció 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 consignase la liquidación. Es decir, el órgano Inspector liquida y ya no sólo dicha liquidación se incluía 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 podría firmar el acta en conformidad. Quiere ello decir que no intervendría Gestión, salvo que en un momento posterior, cuando ya se le remita el expediente a la oficina gestora detectara algún defecto formal. Si no fuera así se confirmaría la liquidación realizada por el Inspector. Ahora bien, si existiese una discrepancia, el texto era claro, se giraría una “nueva” liquidación. Es decir, a partir de este momento el órgano gestor no refrenda o varía la de la Inspección, se trata de otra distinta de tal forma que, mientras que en el Decreto de 8 de julio de 1965 era necesario que la Administración gestora no presentara reparos para que el sujeto pasivo prestara la conformidad, tras este Decreto se aplaza a un momento posterior³⁸.

³⁵ Exposición de motivos del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio.

³⁶ Vid. CHECA GONZALEZ, C “La asunción de funciones...”, op.cit.

³⁷ 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.

³⁸ 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.

La aprobación de este Decreto suscitó numerosas valoraciones de los distintos sectores doctrinales tanto desde el punto de vista de la técnica jurídica como desde la trascendencia para nuestro sistema tributario³⁹. Desde la consideración del mismo como el causante de la ruptura definitiva del principio de especialización y, por tanto, del sistema clásico de declaración de los tributos, hasta la consideración de que tales Decretos no atentaban contra el principio de especialización ni rompían el esquema en cuatro fases del procedimiento «normal de liquidación»⁴⁰.

En nuestra opinión, la importancia de este Decreto reside en la lectura negativa que se puede hacer del mismo. En efecto, al analizar el procedimiento, observamos que quien liquida es Inspección y quien puede girar una posterior y una nueva liquidación en caso de discrepancia, es Gestión. En cierto modo, por tanto, esta última es quién comprueba aunque sólo se trate de discrepancias o defectos formales, pero se comienza ya entonces a “reubicar” a los órganos de Gestión. Si reflexionamos sobre ello, la posterior asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos de Gestión radica de este punto que

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”.

³⁹ Si bien en nuestro estudio nos centramos en lo que el mismo supuso para el principio de especialización y en general en la organización de nuestro sistema tributario también es necesario mencionar la problemática que el mismo suscitó en relación a su posible ilegalidad. En resumen como explicaba CLAVIJO “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 la 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” CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El procedimiento simplificado...”, op. cit. Pág. 399. En relación con la posible ilegalidad la doctrina no es unánime de hecho nunca fue declarado como tal, 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. Para profundizar sobre el particular 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.pie núm.9

⁴⁰ Para autores como FERREIRO dicha ruptura se había producido en un momento anterior, en el Decreto de 1965 y por tanto “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” 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. De igual manera piensa el profesor CHECA que estimó que esta regulación fue 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 afirmaba MARTÍN DELGADO “... 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”. MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág.36. Por su parte no consideraba que existió esta ruptura CLAVIJO HERNÁNDEZ, F “El procedimiento simplificado...”, op.cit. Pág.392.

acabamos de exponer; se le priva de competencias liquidadoras cuando en realidad las está filtrando en un momento posterior ¿no sería ésta, en cierto modo, la esencia de lo que posteriormente serán las liquidaciones paralelas o incluso de la comprobación abreviada?. Estamos “vaciando” de funciones a unos órganos que, obviamente, han de realizar un trabajo, de ahí que hayamos 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. Llega un momento en que la separación de lo que se conocía como comprobación e investigación por un lado, y la liquidación en sentido estricto, por el otro, no tenía demasiado sentido en el sistema complejo y repleto de conceptos jurídicos indeterminados y como se afirmó en su momento: “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”⁴¹.

Si embargo este proceso se vuelve más complicado al encontrarnos con su carácter bidireccional; Por un lado la Inspección va asumiendo competencias típicamente gestoras, y, por otro, Gestión va también asumiendo, aunque muy tímidamente, 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 establecía “*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...*” medios que no atendían a razones de certeza, por la singularidad del caso sino que se basaban en indicios y presunciones⁴². Ahora bien “*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*”⁴³. 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

⁴¹ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág. 37.

⁴² Artículo 4.2 in fine, Ley 34/1980.

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

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.

⁴³ Artículo 4 Ley 34/1980, de 27 de junio.

con un acto administrativo autónomo de determinación de la base imponible comprobada”⁴⁴. Adviértase cómo se va produciendo paulatinamente lo que la doctrina ha calificado como una revolución silente en el marco de aplicación de los tributos⁴⁵.

La liquidación tributaria, por tanto, deja de ser un instituto propio de las oficinas liquidadoras para formar parte del quehacer diario de la Inspección de los tributos y lo que ello supone⁴⁶. Una manifestación más de esta asunción de competencias por parte de la Inspección es el R.D 12 de febrero de 1982, ya que será el que definitivamente dará “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 competencias que en este campo tenían”⁴⁷. 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 de tal forma que el esquema clásico de liquidación queda superado por las circunstancias y el modelo legal ya no explicaba la realidad⁴⁸. Esta reforma global provoca un aumento de los contribuyentes que liquidan sus propias deudas con la consiguiente pérdida de importancia de la liquidación que realizaban los órganos de gestión.

Este Real Decreto, parece que haciéndose eco de las críticas de la doctrina justificó el hecho de que fuese el inspector jefe quién dictaba el acto administrativo de liquidación en los casos de controversia, como defensa de los intereses y garantías de los obligados en el entendido de que el inspector jefe, al permanecer ajeno a las cuestiones objeto de desacuerdo, estaba en la posición idónea para emitir un veredicto imparcial⁴⁹. De esta forma se creó una Oficina Técnica para que, bajo la dependencia del Inspector Jefe respectivo, preparase cuantas actuaciones, informes y acuerdos deban dictarse amparándose en el principio de eficacia de la Administración Pública, “según el cual sus actuaciones se debe desarrollar con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia, y confirmando, la idea de que de esta forma se fomenta la independencia del administrado”⁵⁰. En con-

⁴⁴ PUEYO MASÓ, J. A. “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 167-168.

⁴⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M. “Iniciación, desarrollo y documentación...”, op. cit.

⁴⁶ Las razones que se argumentan por la doctrina son diversas, como venimos poniendo de manifiesto, para CHECA GONZÁLEZ “La asunción de funciones...”, op.cit. 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 Inspección. MANTERO SÁENZ apela más bien al “deseo de agilización de los procedimientos tributarios”. MANTERO SÁENZ, A. “La sentencia 24 de abril de 1984”. G.F 15/1984. Pág.91.

⁴⁷ PÉREZ ARRAIZ, J, La liquidación..., op.cit. Pág.100.

⁴⁸ ANDRÉS AUCEJO, E. “A vueltas con...”, op.cit. Pág.27.

⁴⁹ PÉREZ ARRAIZ, J, La liquidación..., op.cit. Pág.101.

⁵⁰ Preámbulo R.D 412/1982, de 12 de febrero.

clusión, a través de este Real Decreto se configura ya, de una vez por todas y sin tapujos, las competencias liquidadoras como propias de estos órganos como muestra el hecho de que se establezca para en supuestos no previstos hasta ese momento como era en el caso de la procedencia de la estimación indirecta o la inclusión de la posibilidad de que las actuaciones realizadas se recojan en actas previas que contengan liquidaciones provisionales⁵¹.

A nuestro entender no tiene demasiado sentido que los órganos inspectores, cuyas competencias en materia comprobadora no tenían límites, realizaran liquidaciones cuyo efecto era precisamente la carencia del mismo, es decir, ser libremente modificables. Entendemos que, en todo caso, se podía haber permitido que en circunstancias específicas se dictaran liquidaciones pero en un sentido parcial y siempre con efecto preclusivo, es decir, que no pudiera volverse a investigar en los mismos términos que ya se había comprobado. Ello en aras al principio de seguridad jurídica como garantía del administrado y fin primordial del derecho⁵².

El citado R.D 412/1982 fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo- en adelante TS- de 24 de abril de 1984 en base a que este el mismo atribuía *“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 limitación de aquella potestad, la de no poderse contener en sus Reglamentos preceptos «contra legem»”*⁵³.

⁵¹ “El acta previa 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?” 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”. PUEYO MASÓ, J. A. “Los actos y el procedimiento...”, op.cit. Pág. 168.

⁵² Como afirmaba GOTA LOSADA: “El fin primordial del derecho es la consecución del orden y de la seguridad, de ahí que sea necesario que, en un 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” GOTA LOSADA, A. “Tratado...”, op. cit. Pág.273.

⁵³ La doctrina ha valorado la citada sentencia desde varios puntos de vista; Desde la perspectiva objetiva de ANDRÉS AUCEJO para la 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

La sentencia fue duramente criticada por la doctrina, no sólo por el hecho de que no entendía a que principios inspiradores se refería el Tribunal Supremo que impidiese que la Dependencia de Inspección pudiera dictar actos administrativos como consecuencia de actuaciones inspectoras, sino que tampoco se consideró adecuada en base a dos líneas fundamentales: La primera referida a la confusión que, a su juicio, cometía el Tribunal entre Inspectores y Dependencias de Inspección ya que los identificaba como iguales cuando se trataba de cuestiones distintas⁵⁴, y, la segunda a que la LGT no realizaba ninguna atribución exclusiva y excluyente en relación con los órganos de Inspección, como mantenía en su sentencia nuestro Alto Tribunal apelando a los artículos 109 y 140 de la LGT⁵⁵, y por tanto que nada impedía que los mismos pudiesen realizar liquidaciones⁵⁶. En efecto, la LGT de 1963 no recogía ninguna competencia exclusiva, de hecho, una de sus características fue precisamente sus deficiencias terminológicas que provocaron durante su vigencia que de su lectura no pudiera adquirirse un conocimiento exacto de su real aplicación práctica⁵⁷.

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.

- ⁵⁴ 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.
- ⁵⁵ "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.
- ⁵⁶ 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.
- ⁵⁷ GARCIA AÑOVEROS, aunque unos años después, lo describió de una forma muy clara: "Cualquier persona que lea, aún después de estas reformas, la LGT, 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

La consecuencia inmediata fue 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 Real Decreto se redactó siguiendo las directrices del pronunciamiento del Tribunal Supremo, en líneas generales, aunque creándose un organismo dependiente de Inspección para realizar estas liquidaciones la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes⁵⁸. De tal forma que supuso un freno en esa asunción de competencias liquidadoras por Inspección o dicho de otro modo, una confirmación en el “cambio de rumbo” que había iniciado la STS 24 de abril de 1984⁵⁹. Ahora bien, una situación que va durar poco ya que enseguida se aprobó la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, que va a volver a la línea anterior, esta vez sin quebrantamiento del principio de jerarquía normativa que tantos problemas trajo consigo. En efecto el artículo la Ley 10/1985 confirmó las competencias liquidadoras de los órganos de Inspección, y supuso la verdadera culminación del proceso⁶⁰.

Ciertamente, el hecho de que los Órganos de Inspección realicen estas liquidaciones no significa automáticamente una vulneración del principio de seguridad jurídica o de eficacia, siempre y cuando se protejan los intereses de los obligados y no se lleven a cabo actuaciones de desigualdad o situaciones de privilegio, sin embargo, a nuestro juicio, la importancia de esta regulación radicaba en otro aspecto distinto como fue el proceso de vaciamiento de competencias de las oficinas liquidadoras⁶¹. Como afirmaban ESEVERRI y CLAVIJO “la privatización experimentada en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria debe llevar

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 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”. 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.

⁵⁸ En efecto este Real Decreto sigue la sentencia del Tribunal Supremo aunque como destacó la doctrina 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.

⁵⁹ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones....”, op.cit.

⁶⁰ 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...”CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones....”, op.cit. Pág. 295.

⁶¹ 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. 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.

aparejada la normatización de una serie de actuaciones de la Administración tendientes 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”⁶². Y, precisamente, aprobado el Reglamento General de Inspección de los Tributos –en adelante RGIT- empezará a centrarse la problemática en esta cuestión⁶³. En efecto, 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 imparcialidad⁶⁴.

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 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”⁶⁵.

La promulgación de esta Ley y del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el RGIT, provocaron que la doctrina comenzase a plantearse la separación en «departamentos estancos» que había existido hasta el momento⁶⁶. Según sus redactores, el RGIT nació como una “necesidad sentida en todos los sectores afectados”⁶⁷ y como una realización efectiva del valor constitucional que recoge el artículo 31 de nuestra Carta Magna⁶⁸. Era la LGT de 1963 la que en su artículo

⁶² CLAVIJO CARAZO, F. / ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento...”, op.cit. Pág. 33.

⁶³ Precisamente, una vez que este Reglamento se aprobó las normas de los distintos Tributos, especialmente del Impuesto Sobre la Renta, empiezan a confeccionar un sistema de control que se va a encargar a esos órganos que han sido “vaciados” de competencias.

⁶⁴ 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

⁶⁵ PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit. Pág. 109.

⁶⁶ “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*. núm. 63.1993.Pág. 89.

⁶⁷ Preámbulo R.D 939/1986, de 25 de abril de Inspección de los Tributos.

⁶⁸ “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

9 preveía la aprobación de unos Reglamentos que desarrollasen, la gestión, inspección y recaudación, y este R.D vino a cumplir el citado mandato⁶⁹. Así el RGIT rigió las actuaciones de estos órganos y se encargó 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) configuraba como una de las funciones de la Inspección “Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación”. El mismo Reglamento estableció que los actos podrían ser dictados por el Inspector-Jefe. Como expusimos líneas más arriba la Ley adjudicó estas funciones y el Reglamento las confirmó.

En efecto, el propio Preámbulo del Reglamento manifestaba que la asunción de funciones gestoras por los órganos de la Inspección era 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 había expandido hacia el sistema de autoliquidaciones de tal forma que, a juicio de los recatores del Reglamento, hacían necesaria la diversificación de funciones de la Inspección que, de comprender simplemente las de investigación de hechos imponderables desconocidos para la Administración, pasó a abarcar una actividad de verificación de carácter exacto de los datos examinados y la consiguiente propuesta de liquidación cuantificadora de los diferentes elementos integradores del tributo. 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”⁷⁰.

En efecto, creemos que de este período salió fortalecida la Inspección de los Tributos al ser ella la que aglutinaba el mayor número de competencias⁷¹; sin embargo, por otro lado, los órganos de Gestión son quienes sufren el comenta-

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.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ CLAVIJO CARAZO, F./ ESEVERRI, E. “El nuevo Reglamento...”.Pág. 22-23

⁷¹ “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 articular 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, procediéndose, por lo tanto, a una mayor articulación de los servicios recaudatorios con la actividad de comprobación realizada por la Inspección”. CAYÓN GALIARDO, A. “Gestión tributaria y derechos fundamentales”. R.T.T 3/1988. Pág.11.

do “vaciamiento de competencias” e irán asumiendo funciones nuevas aunque de una manera incipiente⁷². Por otro lado, también queda totalmente resquebrajado el modelo clásico de liquidación ya que al realizar estas operaciones 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 produjo una “revolución” que, además no tenía parangón normativo⁷³. Dicha revolución se debió básicamente a tres causas, la 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 autoliquidaciones⁷⁴. En este epígrafe hemos intentando exponer con claridad la primera de las causas advertidas, a continuación trataremos de explicar las otras.

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

El concepto de la liquidación tributaria se ve afectado por el cambio producido en la asignación competencial para dictarla, pero aún más por el giro que se da al mismo con la aparición de las autoliquidaciones debido al avance de las nuevas tecnologías⁷⁵.

Nos encontramos ante un momento en el que “se produce el fin de la especialización orgánica en el seno de la estructura administrativa encargada

⁷² 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, que iremos analizando a lo largo de este trabajo.

⁷³ Así como nos parece loable la aprobación de RGIT, sin embargo, a pesar de los incansables reclamos de la doctrina nunca se llegó a aprobar un Reglamento de Gestión con la LGT de 1963. Nos parece que éste hubiera sido el momento idóneo para su aprobación y así haber conseguido aclarar las funciones de unos y otros órganos.

⁷⁴ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit.

⁷⁵ De hecho el mismo Preámbulo del RGIT que ha quedado comentado en el epígrafe anterior reconoce lo 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.

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”⁷⁶. 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 va a significar un antes y un después en nuestro sistema tributario. Su establecimiento va más allá de una mera atribución de deberes a los contribuyentes y agilización del sistema de declaración, sino que nos encontramos ante fenómeno mucho más complejo.

Una de las primeras manifestaciones de la misma 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 Empresas⁷⁷. Posteriormente será el Decreto-ley 2/1970, de 5 de febrero el que 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.

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. Las también llamadas declaraciones-autoliquidaciones se convierten en el mecanismo habitual para la liquidación de los tributos⁷⁸.

Por tanto, partimos de un sistema en el cuál 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 Administra-

⁷⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J/ PÉREZ LARA, J.M., *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit. Pág. 22-23.

⁷⁷ 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.

⁷⁸ MARTÍN DELGADO 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. MARTÍN DELGADO, J.M. “Los nuevos procedimientos...”, op. cit. Pág.40.

ción liquida la deuda tributaria⁷⁹. 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 liquidadora” y además está obligado a ingresar la cantidad resultante.

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 rápida, y aumenta sobremedida 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 Inspección, la eficacia en el control tributario será mucho mayor⁸⁰.

Pero el sistema de autoliquidación, no sólo debe analizarse desde el punto de vista de la Administración, sino también del administrado, y hemos de reconocer que supone un aumento de la 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. Los efectos de las autoliquidaciones son enunciados de forma muy clara por PÉREZ ARRÁIZ y “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

⁷⁹ 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.

⁸⁰ 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 pérdida 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 MARTÍN DELGADO precisaba: “... 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.

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”⁸¹.

A ello debemos añadir que este mecanismo de liquidación exige un conocimiento por parte del contribuyente de la normativa. Quizá hoy con la evolución de las tecnologías y en una sociedad totalmente informatizada no se le otorgue tanta 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, siendo calificado el mismo como “un método regresivo de recaudación de impuestos, 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”⁸².

Aún así 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 informáticas⁸³. “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”⁸⁴. Gracias a estas técnicas la Administración podrá tener numerosa información relativa a diferentes circunstancias de un solo contribuyente con sólo darle a una tecla. Ello provocará los frecuentes “controles en masa” que

⁸¹ PÉREZ ARRAIZ, J. “La liquidación...”, op.cit. Pág. 74.

⁸² RODRÍGUEZ FERREIRO, M. “Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados”. G.F num.12. 1984. Pág. 109.

⁸³ 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.

⁸⁴ 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.

hacen que se evite el pequeño 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, en 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"⁸⁵. Efectivamente, en numerosos casos el hecho de 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, incorrecta; la autoliquidación se implantará como sistema "normal" de iniciación a muchas figuras tributarias pero no va, sin embargo, a tener reflejo en la LGT vigente en ese momento, ninguna reforma va modificar las formas de iniciación de 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 censurable que la LGT después de las sucesivas reformas que sufrió en su larga vida no incluyese 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 haberlo contemplado⁸⁶. Creemos que

⁸⁵ GARCÍA AÑOVEROS, J "Los poderes de comprobación,...", op.cit. Pág. 617.

⁸⁶ 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.

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 fases 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 Administración⁸⁷. A nuestro juicio, esta falta de regulación no debiera haber existido ya que la lectura del artículo 101 de la LGT producía la confusión y cierto desconcierto al no reflejar claramente la realidad de la mayoría de las figuras tributarias⁸⁸.

Creemos que la aparición de la figura de la autoliquidación tuvo una importancia fundamental. A nuestro juicio, éstas fueron las principales causantes de la quiebra total del principio de especialización que se había iniciado con las asunción de competencias liquidadoras por Inspección y se continuó con la asunción de competencias comprobadoras por gestión. Además, provocaron un cambio en nuestro sistema tributario y en la mentalidad de la propia Administración, para el que se tuvo que crear una actividad de control rigurosa⁸⁹.

Creemos que el mecanismo de la autoliquidación exige al sistema tributario que sea claro y preciso, que se le dote de unas garantías para el administrado y que sea eficaz para aquellas situaciones en las que surjan discrepancias con la Administración, ya que se le está pidiendo al contribuyente que realice una labor que entraña dificultad. Coincidimos con CASADO OLLERO en que en este periodo se pone de manifiesto “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 (...)” y cuando ello ocurra... “la

⁸⁷ 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.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ 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 AÑOEROS, J. “Los poderes de comprobación...” op.cit. Pág. 600.

única reforma que va entonces a requerir el sistema será la exacta observancia de la ley”⁹⁰.

El establecimiento de la autoliquidación como mecanismo de funcionamiento <normal> y consolidado en nuestro sistema de aplicación de los tributos no significa que sea el más acorde con los derechos y garantías de los contribuyentes, en tanto que exige un grado de conocimientos técnicos y legales no tan <normales> en determinados sectores de población. Y ello por mucho que la Administración Tributaria asista a los mismos o les facilite la labor a través de borradores que, que por otro lado no podemos olvidar que no le vinculan. En cualquier caso, se trata de un sistema ya instaurado y establecido cuyo debate no pretendemos reiniciar y que, sin duda, es eficaz y efectivo como ha quedado demostrado en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que, por otra parte, beneficia a toda la Comunidad. Ahora bien, ello no deberá en ningún caso hacer olvidar a nuestra Administración el rigor y corrección en sus actuaciones y procedimientos que, a nuestro juicio, deben ser la respuesta a esta *privatización de la gestión tributaria*.

d) 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 los epígrafes anteriores 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 las voces que consideran necesaria una reforma del mismo⁹¹.

Ahora bien, si todo lo mencionado, en efecto, tiene una gran influencia en la configuración de la liquidación tal y como hoy la concebimos, lo más impor-

⁹⁰ 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.

⁹¹ “...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 perfeñado 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”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”. Crónica Tributaria. Num. 69 /1994. Pág. 20-21.

tante desde este punto de vista es, sin duda, el cambio bidireccional que se produce en relación con los órganos de gestión⁹². Como ha quedado expuesto, en un primer momento es la Inspección de los Tributos la que asume competencias que eran propias de gestión, es decir, las liquidadoras⁹³. 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 la función liquidadora, han empezado a plantearse 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”⁹⁴.

Esta asunción de funciones de comprobación por los órganos de gestión se va reconociendo a través de la jurisprudencia y de normativas parciales de las distintas figuras tributarias, sin embargo, por su parte 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 Físicas – en adelante IRPF-. A partir de este momento empiezan a mezclarse funciones y órganos. No sólo lo de Inspección liquidan sino que también los de gestión empiezan a comprobar. “Esta situación fáctica no es mala *per se*. Lo que sí

⁹² 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.

⁹³ 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, de 20 junio 1995.

⁹⁴ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op. cit. Pág. 46.

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”⁹⁵.

En este proceso participan o, más correctamente, tienen una importancia fundamental, diversas normas referidas a figuras tributarias concretas así como aportaciones por parte de la doctrina administrativa y jurisprudencia que intentamos sintetizar de la siguiente forma:

En primer lugar, la ley 44/1978, de 8 de septiembre, establece la regulación del citado Impuesto y para la gestión se remite a al desarrollo reglamentario⁹⁶. La importancia de esta ley radica en que es el reflejo del cambio en el sistema tributario que veníamos anunciando, ya que su regulación persigue como fin primordial gestionar un número mayor de contribuyentes⁹⁷. 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 impuesto⁹⁸; pero lo realmente relevante bajo el prisma de nuestro estudio es el artículo 160 en cuál se

⁹⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”. Pág.85

⁹⁶ 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. Núm. 79. 1988. Pág.7.

⁹⁷ En palabras de GIMÉNEZ-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...” GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. “Las liquidaciones paralelas”. Revista Impuestos, núm. 2. 1985. Pág. 895.

⁹⁸ Señala su propio 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”.

recoge la posibilidad de realizar comprobaciones formales por parte de los órganos de gestión⁹⁹. 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 por medio de las llamadas 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 doctrina ha coincidido en señalar tres resoluciones del TEAC que significan una aportación jurisprudencial básica en esta materia¹⁰⁰. 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 objeto de impugnación. El Tribunal, en Resolución de 20 de enero de 1988, dictada en interés de ley, ratifica la línea iniciada y vuelve a confirmar, dentro de los límites comentados, la competencia comprobadora de Gestión. Así, la propia resolución establece que teniendo como límite los datos consignado en 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 confirmar esta facultad desde sus límites, 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 declaración¹⁰¹.

⁹⁹ “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”.

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”. Revista Impuestos, núm.1. 1995. 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).

¹⁰¹ 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 de 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 más 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

Si analizamos el artículo 160 del IRPF a la luz de esta doctrina, vemos que, en cierto sentido, el Tribunal amplía y sobre todo, confirma las competencias de comprobación por parte de estos órganos. Y, además podemos constatar que a través de un reglamento se están regulando unas competencias de unos órganos de gestión para un Impuesto concreto; si bien la doctrina ha amparado el ejercicio de estas competencias en los artículos 109 y 110 en combinación con el artículo 140 y los artículos 1.2º y 34 último párrafo del RGIT¹⁰². 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”¹⁰³.

Por su parte, los artículos mencionados del reglamento de Inspección fueron los que llevaron al TEAC a afirmar que la competencia de comprobación e investigación es exclusiva de Inspección¹⁰⁴. Lo que a *sensu contrario* se interpreta admitiendo la comprobación formal por los órganos de gestión¹⁰⁵.

Sin embargo, estas competencias debieran haberse regulado 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

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 indubitablemente 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 del Tribunal Supremo de 24 de octubre y 13 de noviembre de 1998, en ellas aunque se admite que las competencias de estos órganos han sido ampliadas se acude al ejercicio en el que se dictaron las liquidaciones impugnadas en las que no existía tal capacidad. En la primera de ellas se 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 desprenderían 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 resultarían 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 careciendo- de facultades de investigación y comprobación, solamente atribuidas a la Inspección -vgr. Resoluciones de 24 marzo 1987 y 12 mayo 1988”.

¹⁰² Artículo 1.2º “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”.

¹⁰³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J “Inspección...”, op.cit. Pág. 1655.

¹⁰⁴ Resoluciones del TEAC de 20 de enero y 12 de mayo de 1988.

¹⁰⁵ 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”¹⁰⁶.

Las consecuencias de los pronunciamientos del TEAC no se hacen esperar y se dicta un nuevo Decreto para IRPF, 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, a pesar de las críticas en contra de la doctrina¹⁰⁷.

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”¹⁰⁸. El Reglamento de 1988 permite a los órganos de gestión llevar a cabo auténticas funciones comprobadoras¹⁰⁹.

¹⁰⁶ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág. 63.

¹⁰⁷ 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: “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.

¹⁰⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “IRPF: Se amplían...”, op. cit. Pág. 3.

¹⁰⁹ “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.

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 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 difusos¹¹⁰.

Siguiendo esta línea ya iniciada de regulación por parte de la normativa sectorial, a nuestro juicio poco ortodoxa desde el punto de la técnica jurídica¹¹¹, 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 contable¹¹².

En efecto, es el artículo 99 de la LIRPF el que ampliará la competencias atribuidas hasta ahora a los órganos de gestión al permitirle realizar auténti-

¹¹⁰ Afirman la competencia de los órganos de gestión en relación con los períodos impositivos que van desde 1988 hasta 1991 en 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 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.

¹¹¹ 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.

¹¹² Si bien, seguimos viendo incorrecto que la LGT siga sin reflejar lo que es ya más que una posibilidad aislada, 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 contrario al principio de legalidad. Sin embargo, en 1991 estas competencias van a ser recogidas por la Ley reguladora de Impuesto. Sin duda, un cauce más correcto.

cas funciones comprobadoras¹¹³, si bien con diferencias sustanciales con los órganos de Inspección pero sin una delimitación clara al asignar, por ende, una misma función a dos órganos diferentes. Ello “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”¹¹⁴. Nada más cerca 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 órgano¹¹⁵.

Los órganos de Gestión, a partir de esta regulación podrán realizar comprobaciones de las declaraciones recibidas atendiendo a diferentes tipos de datos, a saber: Datos suministrados por el propio sujeto pasivo en la declaración del Impuesto; datos en poder de la Administración obtenidos por los diferentes métodos que tiene la misma para conseguirlos, tanto por captación, como por suministro¹¹⁶; y 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 dichas actuaciones y las de investigación, si bien siempre dentro de los límites que establece la propia LGT¹¹⁷. Pero si hay diferencias entra am-

¹¹³ Coinciden en esta apreciación FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág.69 y 70. 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.

¹¹⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. “Posibles disfunciones...”, op.cit. Pág. 70.

¹¹⁵ Mantenemos que la ley de IRPF, como tampoco haría la LGT, no estaba dictando unas funciones en exclusiva para Gestión quitándoselas a Inspección, si no que ciertos ámbitos pueden ser llevado a cabo por ambos. No se establecían competencias exclusivas o excluyentes de los órganos de gestión. En este sentido se afirmó 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, 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 prescripción, 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. núm. 238. 1996. Pág. 3.

¹¹⁶ Para profundizar sobre los mismos, entre otros trabajos, nos parece muy acertado el estudio que realiza LÓPEZ MARTÍNEZ en sus dos monografías; *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.

¹¹⁷ 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.

bos 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 comprobadoras de los órganos de gestión que llegará hasta nuestros días¹¹⁸.

En conclusión, 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 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”¹¹⁹.

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 órganos¹²⁰. Tras esta reforma los órganos de gestión tiene un campo de actuación muchísimo más amplio y son los propios tribunales los que reconocen que “...el único límite,

¹¹⁸Para un estudio detallado nos remitimos a nuestro trabajo: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión. Actualizado con Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria de 2007*. Aranzadi. Navarra. 2008.

¹¹⁹PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona. Aranzadi. 1996. Pág. 442

¹²⁰“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.” Sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León de 29 de enero del 2000.

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»¹²¹. Encontrándose aún liquidaciones anuladas por falta de competencia¹²², cada vez la confirmación de estas actuaciones de los órganos objeto de nuestro análisis se irá haciendo más frecuente¹²³.

A la vez que discurre este proceso de consolidación de competencias comprobadoras de los órganos de gestión las liquidaciones paralelas se confirman como mecanismo de ejercer dichas potestades. El sistema ha cambiado aunque quizá su respaldo normativo no sea el más adecuado¹²⁴. Como se ha

¹²¹ Resolución del TEAC de 17 de noviembre del 2000 para unificación de doctrina.

¹²² 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 Tribunal Supremo de 24 de Octubre de 1998, cuyo contenido, que hemos comentado con anterioridad, va referido a una liquidación de 1986, por lo que la legislación aplicable era totalmente distinta. Estas son sólo dos sentencias que muestran como las 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.

¹²³ 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 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.

¹²⁴ “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 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

explicado en epígrafes anteriores el principio de especialización ha quedado obsoleto y el panorama de nuestro sistema tributario ha cambiado radicalmente: Las autoliquidaciones, unidas al aumento de obligados tributarios, van a producir un desbordamiento de los órganos de Inspección. Además, las liquidaciones realizadas por los propios contribuyentes devienen firmes por el mero transcurso 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 y a través de los controles que se realizan se busca lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para con el Fisco¹²⁵.

A este tipo de control va ayudar sobremanera la aparición de las tecnologías informáticas que serán las principales causantes de este cambio. Si bien su utilización en ocasiones resulta abusiva, aplicándose de forma inmediata y automáticamente, de modo que parece desaparecer su propia utilidad, ya que si bien la misma resulta fundamental en el tratamiento de datos y 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 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”¹²⁶. 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 liquidaciones a causa de ello¹²⁷.

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

¹²⁵ “...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 que 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”. GARCÍA AÑOVEROS, J. “Los poderes de comprobación...”, op. cit. Pág. 617.

¹²⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. en el prólogo a la obra: CAZORLA PRIETO, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 11.

¹²⁷ 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 ...”, op.cit. Pág. 898.

Para poder ejercer este control y este cambio en la comprobación de las autoliquidaciones se establece la técnica de la liquidación paralela las cuales eran emitidas por los órganos gestores de la AEAT en base a los datos y justificantes que obraban en su poder y cuyo procedimiento no estaba claramente regulado. Estas liquidaciones paralelas han sido un fenómeno muy estudiado por la doctrina¹²⁸. Tienen su origen en el ámbito del IRPF para los supuestos de devoluciones en el proceso informatizado que se utiliza en 1980. Y podríamos definirla como unas actuaciones realizadas por la Administración a través de operaciones mecánico-informática, en las que se pone de manifiesto al contribuyente las discrepancias existentes entre lo declarado por él y los datos en poder de la Administración con las consecuencias que ello conlleve en cada caso. Los órganos encargados de dictarlas serán las tradicionales oficinas liquidadoras, si bien en muchas ocasiones, como veremos, con dudosa técnica jurídica debido a la falta de reconocimiento legal de este procedimiento. De tal forma que “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”¹²⁹.

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,...)¹³⁰. La instauración de esta

¹²⁸CAZORLA PRIETO, L.M., *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit., MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Posibles disfunciones...”, op.cit. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. “Las liquidaciones paralelas...”, op. cit. PALAO, C/ BANACLOCHE, J. “Las liquidaciones paralelas”. R.I num. 3. 1995. TOVILLAS MORÁN, J.M. *Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente*. Jurisprudencia Tributaria. Num. 21 Abril 2004.

¹²⁹CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op.cit. Pág. 87-88.

¹³⁰En 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

forma de comprobar como habitual y normal en los procedimientos tributarios carente, en numerosas ocasiones, de una técnica jurídica apropiada, desencadena un alto grado de conflictividad. De hecho serán muy frecuentes las sentencias que anularán 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 es la que, precisamente, va a establecer 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.*

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.

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 ”.

La jurisprudencia empezó a recurrir de forma continuada a esta doctrina para declarar nulas numerosas liquidaciones «paralelas» cuya única motivación era un asterisco en donde exista una discrepancia obligando a la Administración a que utilice las garantías necesarias de todo procedimiento administrativo¹³¹. Si bien, estas anulaciones se declaraban sólo en lo caos citados ya que otras eran consideradas válidas por no causar indefensión al administrado a pesar de que se tratase de este tipo de liquidaciones «paralelas» donde la discrepancia queda señalada con un asterisco¹³². Los Tribunales optaron, para proceder o no a la anulación de las liquidaciones que se impugnaban ante ellos, por examinar si la falta de motivación, en su caso, o la existencia de una motivación irregular hubiese producido indefensión. Para los casos en que efectivamente así hubiere sido anularían la liquidación, en otros, si no había tal indefensión era porque entendían que los motivos por los que se ha liquidado habían sido comprendidos por el obligado. Incluso, en ocasiones,

¹³¹ Entre 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; 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.

¹³² Ello 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.

eran utilizados los argumentos para recurrir algún elemento relacionado con la liquidación del impuesto que se impugna. La jurisprudencia en este ámbito es muy amplia¹³³. Con ello, queremos concluir que las citadas liquidaciones nacieron de operaciones informáticas que, aunque favorezcan la labor de control por parte de la Administración, sin duda, en muchas más ocasiones de las deseadas producen mermas en las garantías del administrado, sobre todo al comienzo de la utilización de esta técnica, ya que se enviaba directamente el documento con la liquidación fruto de la aplicación informática sin más motivación¹³⁴, quedando el contribuyente desprotegido “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 indefensión”¹³⁵.

Como hemos anunciado con anterioridad, la regulación de este tipo de actuaciones más importante opera en materia de IRPF, sin embargo no consi-

¹³³A 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 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.

¹³⁴En el mismo sentido BARRACHINA manifiesta: “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, nº 734, de 22 de septiembre de 1999*. AEDAF. Octubre 1999, entrega nº 9, informe 50/99. Pág.2.

¹³⁵CAZORLA PRIETO, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op. cit. Pág. 109.

deraríamos completo este estudio sin mencionar como afectó este mecanismo de las liquidaciones «paralelas» a otros impuestos.

En el Impuesto sobre Sociedades- en adelante IS- la discrepancia o diferencia entre su regulación y la LGT es mucho menor. Y ello porque la regulación de la gestión se recogía de la misma manera e incluso con la misma acepción más genérica que 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 gestión¹³⁶.

El Reglamento de desarrollo de la Ley, que en esta materia estaría en vigor hasta la promulgación del Reglamento General de Inspección por el cual quedaba derogado y remitido esta regulación al propio RGIT, su artículo 296 establecía la competencia para realizar las “actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito de este Impuesto” a la Inspección de los Tributos¹³⁷

¹³⁶ 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”.

¹³⁷ “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 imponibles 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.

y la de realizar 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 observadas”¹³⁸ a los órganos de la Administración Tributaria. Igualmente, este reglamento, regula la competencia de éstos para realizar las devoluciones tributarias¹³⁹. Por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades la Inspección de los Tributos tenía atribuida la función de comprobación e investigación en sentido amplio, mientras que para los órganos de gestión se reservaba la llamada «comprobación formal», consistente en la verificación de la declaración presentada y la corrección de errores a la vista de los datos presentados por el contribuyente¹⁴⁰.

Aún así, el concepto de “comprobación formal” tiene unos límites confusos ya que la normativa no se encargaba de establecerlos claramente y era necesario acudir a las distintas circulares de la Administración para saber que estaba comprendido o no dentro de la misma¹⁴¹. La jurisprudencia y doctrina administrativa, por su parte y como ocurría en el ámbito del IRPF, tampoco marcaban una línea muy clara aunque, debido a las características del Impuesto, en muchos casos estimaba la improcedencia de la liquidación girada por Gestión. Así 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”¹⁴². Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con una liquidación «paralela» que rectifica una deducción por doble imposición de dividendos estimó que: “Los hechos son los que constaban en la autoliquidación y las correcciones efectuadas pueden considerarse

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.

¹³⁸ Artículo 293 de R. D 2631/1982, de 15 de octubre.

¹³⁹ 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.

¹⁴⁰ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.113.

¹⁴¹ Para un estudio detallado Vid. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Págs. 113-115.

¹⁴² 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.

razonablemente en un ámbito aplicativo de normas puesto que, además, tampoco la demanda expone argumentos que hicieran especialmente dudosa o 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”¹⁴³.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido– en adelante IVA – en la misma línea que el Impuesto de Sociedades no se estableció un órgano encargado de la comprobación formal sino que se utilizó la fórmula genérica de la Administración¹⁴⁴. Los órganos de gestión realizaban una mera comprobación formal de las autoliquidaciones que recibían sin que ello conllevara mayor problemática. Ahora bien, en este impuesto, la problemática se centró en el establecimiento en su artículo 168 de la liquidación provisional de oficio con unas características especiales que hicieron que parte de la doctrina admitiese la posibilidad de la aplicación del método de estimación indirecta por los órganos de gestión¹⁴⁵.

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 que existió en la 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 y 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 Administración¹⁴⁶.

No sería completo el estudio de este tipo de liquidaciones sin hacer referencia a sus efectos. El segundo apartado del artículo 99 establecía la libre modificabilidad de las mismas por Inspección, lo cual supuso, en muchos

¹⁴³Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Madrid de 14 enero de 1999.

¹⁴⁴Ley 30/1985, de 2 de Agosto. Reformada por Ley 37/1992, de 28 de diciembre y R.D 1624/1992, de 29 de diciembre.

¹⁴⁵No consideramos lugar éste para hacer un análisis exhaustivo sobre esta cuestión que, por otra parte, hoy ya no tiene discusión alguna al ser asignada esta competencia claramente a los órganos de Inspección. Pero para profundizar sobre ello vid. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. “La liquidación provisional en el I.V.A.”. R.E.D.F num. 84. 1994 y FERNÁNDEZ MARÍN, F. *La liquidación...*, op.cit.

¹⁴⁶Sin embargo, en contra a esta afirmación van a ir las distintas regulaciones que hará el legislador, inclusive, como veremos, la de la LGT 2003 que sigue recogiendo confusión y falta de claridad, aunque en un grado menor.

casos, una vulneración del principio de seguridad jurídica¹⁴⁷. En efecto, no podemos atribuir competencias “semi-inspectoras” a unos órganos en aras de conseguir una mayor efectividad en el control de las declaraciones-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 actos.

Por contra, 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 sentencias 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 Tributaria”*¹⁴⁸.

La expuesta será la línea adoptada por la mayoría de los Tribunales hasta la proclamación de la LGT de 2003 pero merece la pena hacer hincapié en varias sentencias que se dictaron en esta época y que no compartían ese argumento; El TS en sentencia de 9 de febrero de 1991 afirmaba : *“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 Administración al practicar una liquidación, para cuya modificación ha de acudir 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

¹⁴⁷No 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”. MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág. 58.

¹⁴⁸Sentencia Tribunal Supremo de 11 de julio 1998.

Administración en Sentencia de 2 de marzo de 1993 consideró 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 continuaba 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 acudir 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”*.

Por tanto si nuestro Alto Tribunal consideraba que los errores de derecho no podían ser modificados libremente por parte de la Inspección, numerosas de las liquidaciones provisionales que giraban los órganos de gestión debían de haber estado protegidas de la misma manera¹⁴⁹. 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 misma¹⁵⁰. La existencia de

¹⁴⁹ 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 incida 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.

¹⁵⁰ 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

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 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...”*¹⁵¹.

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”*¹⁵².

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 doctrina¹⁵³, la afirmación de estas competencias será una constante que vendrá a confirmarse por la Ley 25/1995. 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,*

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.

¹⁵¹ 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.

¹⁵² TEJERIZO LÓPEZ, J. M. en *“La reforma...”*, op. cit. Pág. 91.

¹⁵³ 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 ínsitas 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.

liquidación que estará a la espera de que los órganos de inspección o el mero transcurso del tiempo de prescripción la transformen en definitiva”¹⁵⁴.

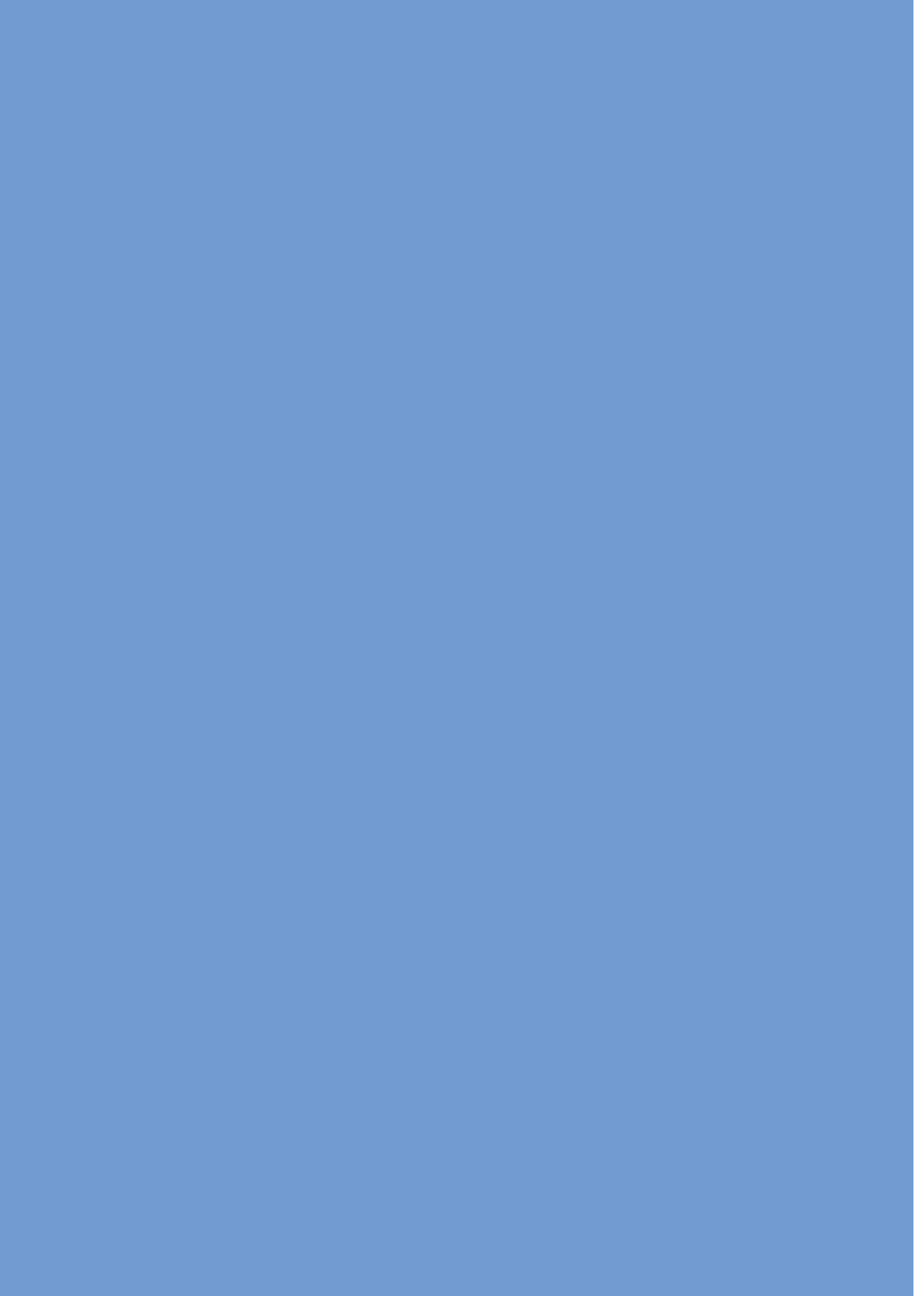
El sistema, a pesar de las carencias que se ponen de manifiesto, demostró su gran utilidad y se estableció definitivamente¹⁵⁵. Aunque se hacía necesario que se delimitaran de alguna forma sus contornos, en definitiva, que se le dotara de una configuración jurídica clara, la LGT no lo hará hasta mucho después¹⁵⁶. Sin embargo la doctrina administrativa y la jurisprudencia van a asumir este papel a través del análisis y estudio de las distintas impugnaciones que se presentaron. Por su parte, también la doctrina se encargó de llamar la atención sobre los peligros de estas liquidaciones y la necesidad de su regulación¹⁵⁷. Y, por fin a través de una reforma parcial de la LGT y quizás con una técnica cuestionable por su falta de claridad, se recogieron por la normativa este instituto denominado *liquidaciones provisionales de oficio*.

¹⁵⁴ MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria...*, op.cit. Pág.99.

¹⁵⁵ 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”. MAGRANER MORENO, F. J. *La comprobación tributaria...*, op. cit. Pág. 123-124.

¹⁵⁶ 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.

¹⁵⁷ 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 presencia del 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 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.



CAPÍTULO SEGUNDO: LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE OFICIO. PRECEDENTE INMEDIATO DE LA ACTUAL REGULACIÓN

a) 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.

A finales del siglo XX, el sistema tributario español estaba cambiando, como ha quedado puesto de manifiesto, y la normativa no respondía apropiadamente al mismo sino a un esquema clásico que ahora estaba desfasado por las distintas regulaciones de los diversos impuestos¹⁵⁸. Como afirmaba 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”¹⁵⁹. En efecto, se pasa de un procedimiento de gestión absolutamente reglado a uno en que la discrecionalidad ha ido asumiendo cada vez un mayor protagonismo¹⁶⁰. Sin embargo, siguen presentes “dos de las grandes cuestiones

¹⁵⁸ “Destaca la carencia de una ordenación sistemática e integrada. Esta regulación ha nacido a salto de mata, sin responder a un designio previamente fijado”. CAZORLA PRIETO, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas...*, op. cit. Pág. 65.

¹⁵⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en “La reforma...”, op. cit. Pág. 85.

¹⁶⁰ 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” (...) “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 las declaraciones a comprobar y el modo de llevar a cabo esa comprobación a través del ejercicio de unas potestades u otras”.

“ 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. (...) La discrecionalidad es consustancial a cualquier actividad de control y, como tal, al procedimiento de gestión, en cuanto que básicamente es una actividad

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 ineficacia¹⁶¹. En el periodo en el que nos adentramos tampoco encontramos una solución a estos problemas que llegaran hasta nuestros días. Se intenta regular de manera uniformada lo que ya venía aconteciendo en la práctica pero, a nuestro juicio, de una forma poco clara, sesgada, e incompleta. Una asignación de competencias como la que estamos estudiando, 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 queríamos 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 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 de distintas cuestiones que lo rodean: Desde el espíritu de la misma es obligado estudiar el cambio de redacción de los artículos 121 y 123 y sus consecuencias tanto desde un punto de vista de técnica legislativa, como desde un punto de vista material, así como los pronunciamientos jurisprudenciales más importantes relacionados con la misma. Realizada esta labor estaremos preparados para emitir un juicio y una valoración pausada y fundamentada sobre lo que realmente supone esta reforma.

La LGT es reformada por Ley 25/1995, de 22 de julio. El legislador es consciente de que la misma 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 adaptarla a la realidad social¹⁶². A pesar de la descoordinación reinante en el momento de promulgación de la ley, el mismo 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

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.

¹⁶¹ MARTÍNEZ PÉREZ, A “Relaciones entre Gestión Tributaria...”, op.cit. Pág.139.

¹⁶² Afirma el Preámbulo de la Ley 25/1995 “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 misma 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”.

cimiento de la normativa tributaria, que ha resistido de manera 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”. De esta forma se da la respuesta a la existencia de normativas sectoriales que vienen a recoger figuras de “complicado” engarce en la Ley vigente hasta el momento y con ello, se considera queda solucionada toda la problemática planteada¹⁶³. Con esta reforma, según recoge la Exposición de Motivos: “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 Administración. Analicemos ambos preceptos:

La nueva redacción del artículo 121 es la siguiente:

“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, esta regulación mantiene el principio de no vinculación de la Administración a las declaraciones tributarias que recogía la redacción anterior, pero contempla, en su segundo apartado, dos novedades¹⁶⁴. 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 de oficio que podrá llevar a cabo la Administración.

¹⁶³ 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”.

¹⁶⁴ Redacción del artículo 121 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, original. En vigor hasta el 22 de julio de 1995:

“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”.

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 tributarios¹⁶⁵, pasa a configurar una liquidación provisional de contenido y 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 tributos¹⁶⁶.

¹⁶⁵ “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.

¹⁶⁶ Así lo considera igualmente parte de la doctrina que afirma que: “la regulación de los arts. 121 y 123 de

Ahora bien, utilizamos el verbo “creer” ya que el legislador no supo o no quiso ser claro en este aspecto, y configuró tal potestad a favor de la Administración en general, sin precisar si se refería a los órganos de gestión o inspección. Nos encontramos ante la problemática de carácter técnico que hemos mencionado al comenzar este epígrafe. En efecto, la referencia de ambos artículos a la Administración planteó, en su momento, numerosos estudios doctrinales acerca del alcance de la misma¹⁶⁷. En ellos se planteó 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 término Administración en general se refería a los órganos que según su configuración habían tenido tradicionalmente la competencia para ello: la Inspección. Hemos de tener en cuenta que el legislador siempre utilizaba este término, incluso en el propio preámbulo de la ley, por lo que la opción no se presentó de una manera clara¹⁶⁸. 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. Ello, sin duda hubiera solucionado muchos problemas en relación con los órganos de gestión que han venido existiendo a lo largo de nuestra historia¹⁶⁹.

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.

¹⁶⁷ 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.

¹⁶⁸ 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.

¹⁶⁹ Hubo sectores que, por el contrario, no consideraban tal regulación de esa importancia. “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

Ahora bien, realizada la reforma en tales términos la interpretación pasa por acudir supletoriamente al RGIT para intentar esclarecer la terminología. Por un lado el artículo 1 del RGIT se refiere a estos órganos 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*”. Y por otro el artículo 34 del mismo, referido a la comprobación abreviada¹⁷⁰, *in fine* nos puede aportar cierta “luz” en esta confusión al precisar 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*”. Con independencia de lo que entendamos por comprobación abreviada hemos de valernos de este precepto para dilucidar a qué órganos se está refiriendo el legislador con la utilización del término Administración.

Un sector mayoritario de la doctrina afirma que el legislador se quería referir con este término a los órganos de gestión¹⁷¹. Para ello se apoya en 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”¹⁷². 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

¹⁷⁰Hemos 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.

¹⁷¹Numerosos 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.

¹⁷²TOVILLAS MORÁN, J.M. “Tratamiento de las liquidaciones paralelas...”, op. cit. Pág. 32.

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 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”¹⁷³. Y, por último, no tendría ningún sentido que habiéndose aprobado, principalmente, las citadas competencias en el ámbito de IRPF, y habiendo sido admitidas y confirmadas éstas 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”¹⁷⁴.

Sin embargo, PITA GRANDAL, basándose en la regulación existente, considera que ya sea, “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 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 preconstituída”. 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

¹⁷³CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Las liquidaciones provisionales...”, op. cit. Pág. 50.

¹⁷⁴MORILLO MENDEZ, A. “Liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 5.

prueba de la realización del hecho imponible o de elementos no declarados del mismo”¹⁷⁵. 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 estudiados supuso no sólo la existencia y práctica por la Administración Tributaria de las denominadas liquidaciones provisionales de oficio, sino también la inclusión de actuaciones de comprobación propias de Gestión. Ciertamente esta configuración no debiera haber traído aparejado ningún problema si, en su momento, nuestro ordenamiento jurídico, les hubiera dotado de una regulación completa; hubiera sido necesario determinar si dichos órganos podían legalmente asumir la práctica de la totalidad de las actuaciones contempladas en los artículos 121 y 123 LGT. Esta cuestión no era una simple inquietud o preocupación doctrinal o científica, sino que podía incidir de forma significativa en el ámbito de los derechos de los sujetos pasivos y su seguridad jurídica¹⁷⁶. Efectivamente, quizá podría plantearse alguna duda sobre la asignación de las competencias desde un punto de vista doctrinal, pero analizada la situación “no cabe duda de que, tanto desde las 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”¹⁷⁷.

Ahora bien, aún manteniendo esta atribución los órganos de gestión, no nos parece que la forma para hacer una reforma de esta calado sea obligarnos atender a métodos deductivos o teleológicos, aventurándonos a averiguar cuál era la intención del 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

¹⁷⁵ PITA GRANDAL, A.M “La atribución de competencias...”, op.cit. Pág. 644.

¹⁷⁶ TRIGO MORTERERO, A. “Liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 87.

¹⁷⁷ 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.

competencial, no obstante, no era la Ley General Tributaria, sino el RGIT, en especial sus artículos 1 y 34¹⁷⁸.

Otra vía para encontrar la interpretación adecuada 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 esa no debiera ser la función de los Tribunales, sino también debido a que desde que una norma se aprueba hasta que los Tribunales se pronuncian sobre su aplicación puede transcurrir numerosos años.

De hecho, no fue hasta el 9 de mayo de 2001 cuando el TEAC dictó una resolución para unificación de criterio en la que se analizaba el alcance del artículo 123 y se reconocían 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 contable¹⁷⁹, opción que se vio confirmada por resolución del mismo Órgano de 14 de septiembre de 2001 también para unificación de doctrina¹⁸⁰. Quedó claro, por

¹⁷⁸ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Pág. 439.

¹⁷⁹ 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. 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.

¹⁸⁰ Afirmaba el TEAC “... el único límite, legalmente establecido, a las competencias de las oficinas gestoras para

tanto, que eran 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 encargó de analizar cada caso y examinar si el órganos de gestión superaban o no las limitaciones establecidas por el artículo 123.

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 venimos repitiendo, aparecen configuradas en la nueva redacción de los artículos 121 y 123 de la LGT¹⁸¹. No en vano, una vez que hemos identificado el término “administración” con los órganos de gestión tributaria la importancia de esta

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 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.

¹⁸¹ Son muchos los estudios doctrinales 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., “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. “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: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. /PÉREZ LARA, J.M. *Iniciación, desarrollo y documentación...*, op.cit; TOVILLAS MORÁN, J.M. “Tratamiento de las liquidaciones paralelas...”, op.cit.

modificación no podría pasarnos desapercibida. Ya que a partir de este momento, y para todos los impuestos 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 sus artículos 1 y 34 y, en gran parte, ya llevada a la práctica, sobre todo en el ámbito de IRPF. Pero la reforma hemos de examinarla desde dos puntos de vista: En primer lugar, el RGIT contemplaba la existencia de la comprobación abreviada pero ella no conllevaba ninguna problemática¹⁸²; puesto que su regulación otorgaba potestad a la Inspección para su realización, lo cuál no planteaba problemas de delimitación competencial¹⁸³. En segundo lugar, aunque ya se contemplara con anterioridad en el ámbito del IRPF, hasta la fecha no había sido tan valorada como una capacidad de comprobación en sentido estricto, sino más bien como una actividad de cotejo y de ahí que con la reforma de la L.G.T se planteen tantos interrogantes. Queremos con ello afirmar que hasta el momento se habían entendido 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 las segundas¹⁸⁴. Ello refrendado por la inexistencia de parangón normativo en la LGT e inexistencia del reglamento de gestión creando una situación que no planteaba mayores problemas a la Administración, si bien si lo hacía para el contribuyente que acudía con gran frecuencia a los Tribunales. Se confirma

¹⁸² "... 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.

¹⁸³ 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.

¹⁸⁴ "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 de comprobación tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53/1987. Pág.69. En el mismo sentido, PITA GRANDAL, A.M. "La atribución de competencias...", op.cit. Pág.625.

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 órgano¹⁸⁵.

Otro de los problemas que esta reforma, así como la comprobación abreviada, plantearon fue 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. 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”¹⁸⁶. 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”¹⁸⁷. Se mantiene la línea en la cuál la Administración busca controlar las autoliquidaciones presentadas bajo el perjuicio 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 impositivas¹⁸⁸.

¹⁸⁵ “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 entereverado 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.

¹⁸⁶ MARZAL DOMENENECH, R. / DE BUNES IBARRA, J. M. “El artículo 123...”, op.cit. Pág. 17.

¹⁸⁷ PEÑA ALONSO, J.L. / CORCUERA TORRES, A./ CAZORLA PRIETO, L.M. (coord.) *La reforma...*, op.cit. Pág. 152.

¹⁸⁸ 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.

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 2001 realizó un detenido análisis de las conclusiones que se desprenden de este artículo 123¹⁸⁹: *“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 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

¹⁸⁹Esta 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.

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 constata 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”¹⁹⁰.

Por tanto, aunque se pudo creer en algún momento, que lo que se recogía por esta reforma era una comprobación destinada a constatar datos¹⁹¹, 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 buscando, a la hora de controlar la autoliquidación-declaración presentada, posible errores materiales o aritméticos”¹⁹², el artículo 123 estaba dando un paso más y no se limitaba simplemente a esos errores materiales o de hecho¹⁹³. A partir de esta reforma se consolida las com-

¹⁹⁰Se 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 viene a recoger los contenidos de la citada resolución.

¹⁹¹“... 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.

¹⁹²PÉREZ ARRAIZ, J. *La liquidación...*, op.cit. Pág. 170.

¹⁹³Sobre 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 concurran, 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

petencias comprobadoras de los órganos de gestión¹⁹⁴. 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 gestión¹⁹⁵ y, como consecuencia de ello, la única diferencia que existiría entre una y otra, desde el punto de vista de la facultad de comprobación, es el límite en relación con la documentación contable¹⁹⁶.

Se creó una situación por la cual se podía dar, y de hecho se dio, 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 eran

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 entrañaría 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.

¹⁹⁴ En efecto, "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 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 imponible" PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. *Comentarios a la Reforma...*, op.cit. Pág.448.

¹⁹⁵ 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, de 24 octubre de 2002.

¹⁹⁶ 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 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.

muy distintos según se tratase 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”¹⁹⁷.

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 doctrina y que le llevó a defender la aplicación analógica del RGIT al no existir una reglamento de gestión que regulase el procedimiento¹⁹⁸. Pero lo cierto es 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 contribuyentes¹⁹⁹. 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

¹⁹⁷ DE LA PEÑA VELASCO, G “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.81.

¹⁹⁸ Nos parece muy interesante recoger los aspectos que, de una manera muy acertada, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS destacan como diferenciadores 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 (...)”.

“- ... ante esta 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 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.

¹⁹⁹ 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.

regulación sectorial, incompleta y falta de claridad que introduce casi más problemas que soluciones.

Afirmando, además, que se trata de una auténtica comprobación, nos parece incorrecta la denominación 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 contribuyente²⁰⁰. Aunque como afirmaba LAGO MONTERO “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>”²⁰¹.

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 nadie”²⁰² 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.

La reforma parcial de la Ley General Tributaria comentada, además del reconocimiento de estas facultades a los órganos de gestión, llevaba aparejada la consolidación del instituto jurídico donde quedaban plasmadas dichas competencias: la liquidación provisional de oficio.

Podemos definir a la liquidación provisional de oficio, como un acto administrativo unilateral, manifestado de forma explícita y dirigido al contribuyente

²⁰⁰En 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.

²⁰¹LAGO MONTERO, J.M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág.64.

²⁰²Término 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.

para que haga efectivo el importe de la deuda. 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 definitivos²⁰³.

Como se ha puesto de manifiesto, el contenido del artículo 123 cambia de un modo radical con esta nueva regulación a través de la cuál parece que el legislador quiere solventar 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 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”²⁰⁴. Por tanto, aunque esta reforma supuso un avance y un cierto acercamiento al procedimiento administrativo común, como demuestra la acertada regulación de la audiencia al interesado, la adecuada técnica jurídica hubiera exigido una regulación a nivel procedimental y no de meras actuaciones.

En efecto, el artículo 123 permite a los órganos gestores dictar liquidaciones provisionales de oficio en tres supuestos:

²⁰³Por el contrario hubo sectores doctrinales que si bien le dotaban de un concepto acertado le atribuían efecto transitorios puesto que partían del no reconocimiento de competencias comprobadoras a los órganos de gestión por la citada reforma. Así manifestaba CLAVIJO: “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 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”. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 44 y 47. 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.

²⁰⁴CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit. Pág. 50.

- 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.
- 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 cabo 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, si bien al encontrarnos ante un procedimiento administrativo, a pesar de su carácter especial, debe cumplir unos mínimos intrínsecos a todo procedimiento de estas características²⁰⁵. De hecho, el artículo 124 de la LGT vino 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 Común²⁰⁶. Igualmente, la jurisprudencia²⁰⁷ se ha mantenido firme 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

²⁰⁵ 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”. PALAO, C./ BANACLOCHE, J. “Las liquidaciones paralelas”. R.I num. 3. 1995. Pág. 629.

²⁰⁶ En adelante LRJAP-PAC.

²⁰⁷ 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”, característica 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 2001; 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, mantienen 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 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.

o notificaciones defectuosas²⁰⁸. Por su parte y en relación con la motivación, los tribunales han manifestado que está se considerará suficiente siempre y cuando no produzca indefensión²⁰⁹. La jurisprudencia considera la motivación tiene tres finalidades, a saber: 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 Administración²¹⁰.

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 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 legislación²¹¹, la Administración²¹², la jurisprudencia²¹³

²⁰⁸ 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.

²⁰⁹ 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. Por su parte 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 causar al interesado”.

²¹⁰ En este sentido, vid, entre otras, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de julio y de 27 de octubre de 2003.

²¹¹ 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.

²¹² (...) todo acto administrativo que vulnere un principio general del Derecho sería un acto radicalmente nulo y, como tal, plenamente fiscalizable” GÓMEZ CABRERA, C. *La discrecionalidad...*, op.cit Pág. 27-28.

²¹³ 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 una 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

e incluso un sector de la doctrina²¹⁴. Sin embargo, no estamos en absoluto de acuerdo con estas afirmaciones.

La vinculatoriedad a los principios generales del derecho es obvia en esta materia y la defensa tanto de la seguridad jurídica²¹⁵, del principio por el cuál nadie puede ir contra sus propios actos e incluso del 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 organizada en dos o más Cuerpos por razones de operatividad práctica, no significa que el mismo

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.

²¹⁴ 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.

²¹⁵ Coincidimos en que “Esta seguridad jurídica se traduce en su sentido más amplio, conforme a 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. Además el mismo debe igualmente enfocarse más allá de nuestro derecho interno acudiendo al principio de seguridad jurídica en Derecho Comunitario. Sobre este particular nos remitimos a lo ya expresado en nuestro trabajo “Liquidación tributaria y seguridad jurídica” (en prensa).

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.

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”²¹⁶.

Una de las soluciones que se propuso por parte de la doctrina para evitar esta vulneración era distinguir el reconocimiento de efectos preclusivos o no en función del alcance de la actuación del órgano de gestión²¹⁷; 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. En su momento quizá se pudiera admitir como una solución aunque al tener unos límites tan confusos fue muy difícil su aplicación adecuada en la práctica. Sobre todo porque se atribuía la misma función a los órganos de gestión e inspección sin estar delimitadas por ninguna normativa. De tal forma que la vinculación o no de estas liquidaciones necesitaba de un examen caso por caso, labor que desde luego carecía de sencillez²¹⁸. 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 reducir el fraude fiscal, y del control de los contribuyentes no puede conllevar la utilización de medios atentatorios contra los principios generales del derecho. Y menos aún puede utilizarse, como ya anunciaba la doctrina²¹⁹, para simplemente provocar

²¹⁶LAGO MONTERO; J.M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág. 76.

²¹⁷Entre otros, vid PÉREZ DE LA VEGA, L.M/ ANIBARRO PÉREZ, S “Las liquidaciones provisionales...”, op.cit.

²¹⁸Vid. 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.

²¹⁹Como 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

interrupciones de prescripción sin consecuencias jurídicas perjudiciales para la Administración²²⁰.

Estamos de acuerdo con MAGRANER MORENO que, incluso con fecha anterior a esta reforma, manifestó que “cualquier actuación administrativa que prescinda de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discuta 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 resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional”²²¹. Por su parte PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS partiendo de que la regulación del artículo 123 LGT atribuye a estas liquidaciones “el carácter de «provisionales»”, manifiestan su escepticismo con dicha regulación ya que en el momento que los órganos de gestión ejerzan ciertas facultades de comprobación no debiera permitirse que los aspectos revisados conforme a esa competencia volvieran a investigarse²²².

Como se desprende de estas afirmaciones creemos que estas liquidaciones debieran tener unos efectos preclusivos y por ello defendimos que su

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.

²²⁰En 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.

²²¹MAGRANER MORENO, F.J. “La comprobación tributaria...”, op.cit. Pág. 97.

²²²(...) 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»*). PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, op.cit.

denominación correcta no es la que realiza el artículo 120 de liquidaciones provisionales, sino que más bien debiera haberse llamado liquidaciones parcialmente definitivas²²³. Sin embargo, no es esa la opinión del legislador que, como veremos, ha atendido dicha denominación hasta nuestros días.

Se crea con esta nueva regulación una liquidación con el objetivo de que los órganos de gestión “ayuden” en la labor de control del fraude tributario por parte de los órganos de inspección²²⁴. 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 recaudatorios²²⁵.

Como conclusión, creemos que la liquidación provisional de oficio significó un avance en el respaldo normativo a las actuaciones que venían siendo habituales por la Administración pero quizá insuficiente al no conseguir el objetivo que se proponían la misma. Y ello ya que acaba por configurar la liquidación provisional, como hemos puesto de manifiesto, como una subespecie a medio camino entre una liquidación libremente modificable o y una parcialmente definitiva²²⁶.

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

²²³La 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 investigación del hecho imponible”. DE LA PEÑA VELASCO, G. “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.73.

²²⁴Hay quién 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.

²²⁵En 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.

²²⁶En este sentido afirmaba DE LA PEÑA VELASCO: “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 comprobación global) como de la otra (una parte de su contenido resulta inmodificable dentro del procedimiento de gestión)” DE LA PEÑA VELASCO, G. “La liquidación provisional...”, op.cit. Pág.75.

si se nos permite la expresión, como solución a una ley que había quedado totalmente desfasada en la aplicación de los tributos, no creemos que fuera la vía 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 LGT²²⁷. Todo ello además teniendo en cuenta que seguirá sin promulgarse un reglamento de gestión que regule una actividad cada día más importante como era la de los órganos de gestión.

b) 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 1995 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 órganos y las liquidaciones dictadas por lo mismos²²⁸. Creemos que es necesario conocer la situación “predecesora” de la actual LGT para llegar a

²²⁷DE 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 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 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.

²²⁸Ya ha quedado puesto de manifiesto las diferentes reclamaciones de la existencia de un reglamento de gestión, que, por otra parte, exigía la LGT 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.

comprender las lagunas que la misma suponía y cuáles eran los aspectos más necesitados de nueva regulación.

La configuración de la liquidación tributaria no va a variar demasiado en relación a lo ya descrito 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”²²⁹.

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”²³⁰. En efecto, se ha ido desarrollando un sistema tributario basado en la colaboración del contribuyente y en el con-

²²⁹ PITA GRANDAL, A.M. “La atribución de competencias...”, op.cit. Pág. 646. En este sentido SÁNCHEZ BLÁZQUEZ ha afirmado: “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

²³⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Algunas reflexiones sobre...”, op.cit. Pág. 79.

trol 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”²³¹. 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 hasta tal punto que de su hipotética desaparición, los órganos de inspección no tendrían capacidad para vigilar 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 procedimientos 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 en este trabajo, 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 1995²³². También es aprobada la Ley de 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y 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

²³¹ 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.

²³² 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.

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”.

otro, porque precisamente ciertas disposiciones se excluirán expresamente para el procedimiento de gestión. Sí 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 del artículo 123 de la LGT operada por el artículo 30.4 de Ley 24/2001, de 27 de diciembre²³³. Ésta establece la posibilidad de requerir la exhibición de registros y documentos establecidos por las normas tributarias, en cualquier caso, cuando con anterioridad sólo se preveía para el caso de las devoluciones tributarias. Realmente no tiene mayor transcendencia en el sentido de 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”²³⁴. Por tanto, las facultades no llegan a ampliarse aunque sí a contemplarse en un número mayor de casos. Los órganos de gestión podrán requerir esa documentación es más procedimientos y, por tanto, sigue aumentando su campo de actuación.

Como puede apreciarse, la situación se mantiene muy parecida desde el pun-

²³³ 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 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.

²³⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “Algunas cuestiones...”, op.cit. Pág. 85.

to de vista de la regulación legal. La doctrina, por su parte, sigue reclamando una reforma legislativa²³⁵. Si bien, creemos de importancia hacer referencia a la jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente. Debido a las circunstancias, hoy se continúan juzgando en los Tribunales numerosos casos cuya normativa aplicable es la LGT de 1963. 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 2001 dictada en unificación de doctrina²³⁶. 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 plasmada en las liquidaciones provisionales de oficio. 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, 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 debi-

²³⁵ 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.

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.

²³⁶ Ya citada en el capítulo anterior, si bien en relación con la evolución de las competencias comprobadoras.

dos 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 administrativa admite esa asunción de competencia comprobadoras de gestión pero, sin embargo, a la hora de considerar los efectos, las diferencia de las competencias de Inspección, ya que les sigue atribuyendo efectos provisionales²³⁷.

²³⁷ En el mismo sentido Resolución del TEAC de 11, 23 de mayo de 2001, 13 de septiembre de 2002, 16 de julio de 2003. El mismo TEAC con fecha de 13 de septiembre de 2003 continúa afirmando 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

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 liquidaciones libremente modificables, a pesar de lo que ya ha aprobado la actual LGT²³⁸.

Por otro lado, también existe jurisprudencia y doctrina administrativa en relación con la competencia de los órganos de gestión, con la motivación, o con el trámite de puesta de manifiesto del expediente²³⁹. Tanto la

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 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.

²³⁸ 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. JT 12/2005. Pág. 3-4.

²³⁹ Afirman la competencia de los órganos de gestión, en la misma línea ya iniciada, como se ha visto, por la

doctrina como la jurisprudencia continúan la línea iniciada en los años 80 de admisión de competencias de estos órganos y mantienen también una dirección bastante consolidada en los aspectos restantes que afectan a los órganos de gestión. Sin duda, tendremos que aguardar a los nuevos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales que se hagan sobre liquidaciones giradas a la espera de un cambio de rumbo que sería lo deseable. Deberán aceptarse nuevos parámetros, distintos a los preceptuados por la LGT de 1963, como es la cierta preclusividad admitida de alguna de las liquidaciones provisionales²⁴⁰.

La Administración es consciente de los problemas que presenta una LGT que era muy buena en su momento pero que ya no respondía a la realidad de nuestro sistema tributario. Por ello, se constituye la Comisión 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 2001²⁴¹. La misma reconoce que la LGT vigente presenta ciertas imprecisiones y problemas²⁴². A su vez, la

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998; 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.

Por contra 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 paralela en la que se rechaza la reducción en base a las cantidades abonadas por un sujeto a su excónyuge.

Por su parte y en relación con su Sentencia, que ya hemos comentado de 28 de junio de 1993, en la que se declara nula una liquidación girada por gestión al causar indefensión. Sin embargo, no existe ésta 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.

También se manifiestan los Tribunales en relación con la necesidad de puesta de manifiesto del expediente. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 9 de febrero de 2004.

²⁴⁰No en vano la LGT de 2003, como veremos, acabará por reconocer efectos preclusivos a la mayoría de las liquidaciones provisionales.

²⁴¹La Comisión es aprobada por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 y su informe se publica por el Ministerio de Hacienda y es editado por el Instituto de Estudios Fiscales(IEF). En adelante nos referiremos al mismo como Informe 2001.

²⁴²“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 las líneas maestras de la reforma y contiene

Comisión reconoce la importancia en la aplicación de los tributos así como las deficiencias que en esta materia se presentaban. 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 autoliquidaciones²⁴³. Los trabajos de reforma de la LGT no han hecho más que empezar.

Con posterioridad se constituyó 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 vigente LGT²⁴⁴. En esta línea se realiza la “Memoria

propuestas de cómo han de concretarse en el futuro texto, sin que incorpore la redacción de disposiciones concretas”. Pág. 15 del Informe 2001.

²⁴³En 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).

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”.

²⁴⁴Se 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.

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”²⁴⁵. 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 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)”²⁴⁶.

Por último se presenta el anteproyecto y el proyecto de Ley General tributaria que, en líneas generales, siguen los parámetros aquí apuntados. 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 y completa que abarque no sólo su configuración jurídica propia, sino que asimismo afecte su instituto básico de funcionamiento que no es otro que la liquidación provisional. De la situación inmediatamente anterior a la actual LGT podía destacarse que:

1. Era un hecho consolidado que las competencias comprobadoras de los órganos de gestión van mas allá del mero cotejo que inicialmente se había configurado para los mismos. Se permitía, incluso comprobar documentos propios de actividades económicas siempre y cuando no impliquen

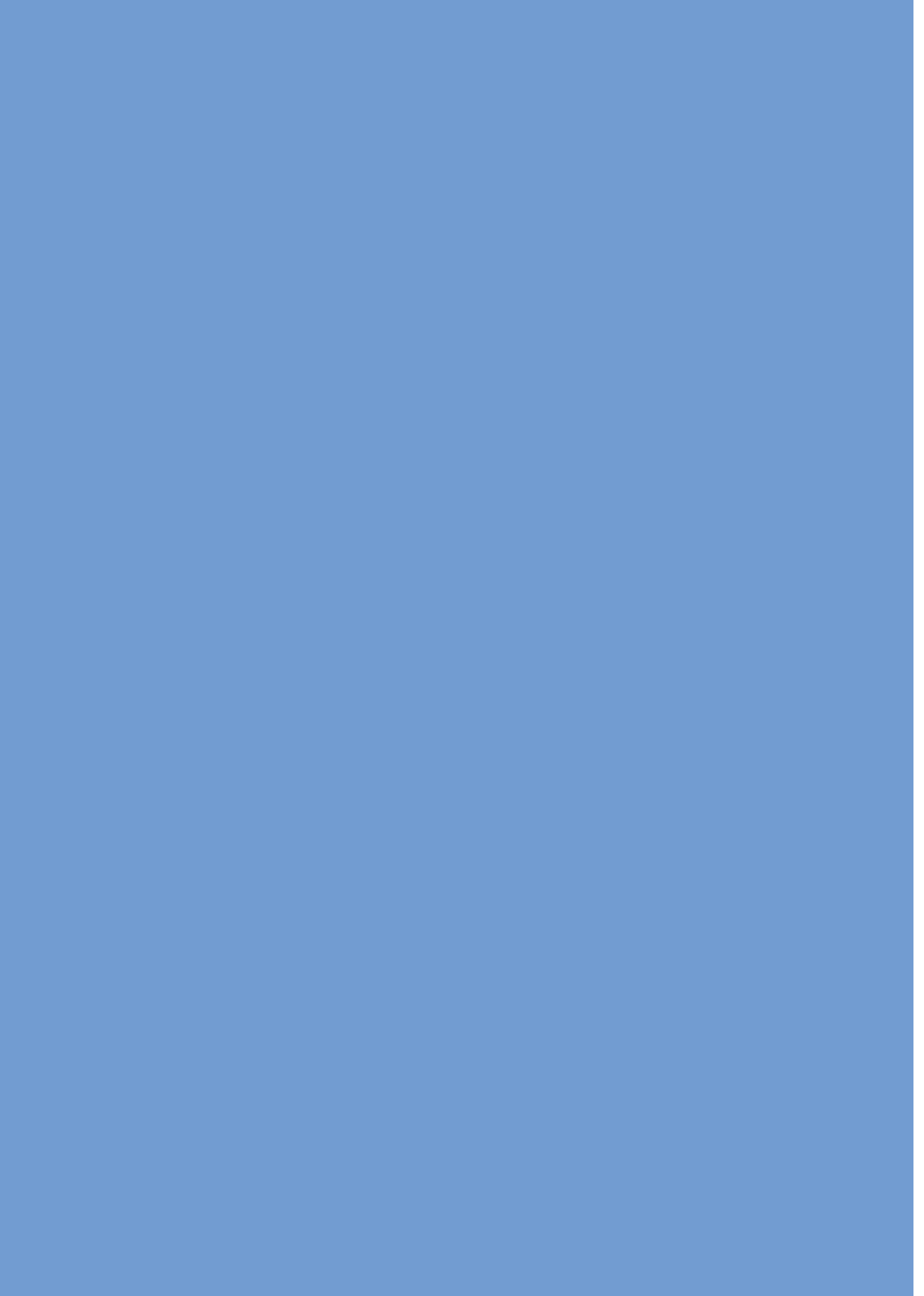
²⁴⁵ Pág. 2 de la “Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria”.

²⁴⁶ Pág. 5 de la “Memoria jurídica sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria”.

contabilidad mercantil. Dadas las circunstancias, la admisión de los procedimientos de verificación de datos o de comprobación limitada no supondrá ningún problema.

2. La importancia de los órganos de gestión en el sistema de control y recaudación por la Administración tributaria. Debido a las actuaciones que realizaban y siguen realizando estos órganos, se permite un control muy exhaustivo de la pequeña bolsa 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 convirtieran en pilar fundamental dentro de la Administración tributaria. Lo cuál exigió una regulación sobre los mismos, sus funciones y la posible realización de determinados procedimientos.
3. La liquidación provisional «paralela» fue muy perfilada por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia, provocando finalmente, que la misma se aceptara siempre que cumplierse unos requisitos mínimos de motivación y de carácter procedimental. Ello provocó que la actual LGT recogiera el procedimiento de verificación de datos para dar cobertura a las mismas.
4. Igualmente y 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, era cada vez más unánime la reclamación de que produzcan efectos preclusivos. Cuestión que también vendrá a regular la LGT.
5. Por último, se hacía necesaria una regulación de los procedimientos detallada y acorde con la LRJAP-PAC, así como un desarrollo reglamentario que abarcase todas las cuestiones relacionadas con ambos órganos, sin olvidar a los de gestión como había ocurrido con la anterior LGT.

Consideramos que la única manera de entender la liquidación provisional, tal y como esta configurada hoy día, es a través de un análisis exhaustivo como el que hemos presentado en estos capítulos. El mismo nos ayudará igualmente a afrontar los problemas que la nueva regulación plantea, puesto que, dicho sea de paso, muchos de ellos vienen heredados de nuestro pasado como hemos intentado plasmar en las líneas precedentes.



CAPÍTULO TERCERO:

LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ACTUALIDAD

a) Concepto y contenido de la liquidación tributaria.

Llegados a este punto de nuestro trabajo resulta conveniente comenzar un estudio detallado de la liquidación tributaria en su configuración actual. Lógicamente, conocer la evolución que la misma ha sufrido hasta ahora nos va a permitir comprender de mejor forma su régimen jurídico, concepto o funcionamiento²⁴⁷. Para ello es necesario que tengamos en cuenta que nos encontramos ante un instituto jurídico fundamental en nuestro sistema tributario. De hecho el de mayor validez en la aplicación del Derecho tributario, no sólo porque es el instituto encargado de determinar y exigir la deuda tributaria al contribuyente, con carácter ejecutivo, sino también porque de su validez depende la de actos tan relevantes como las sanciones, intereses, recargos, providencias de apremio, o las derivaciones de responsabilidad²⁴⁸.

En efecto, la liquidación tributaria es una pieza fundamental en la aplicación de los tributos sin la cuál quedarían vacíos la mayoría de los procedimientos, ya que se trata “del acto administrativo que incorpora un pronunciamiento sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible”²⁴⁹. Pero además, tal y como están configurados en la actualidad los procedimientos tributarios, es el resultado de la mayoría de ellos, en tanto en cuanto, en los mismos se llevan a cabo labores de comprobación que suelen terminar con la determinación de la existencia y cuantía del hecho imponible mencionado.

²⁴⁷ En este sentido coincidimos con MARTÍNEZ PÉREZ que, si bien realizó estas afirmaciones en un momento mucho anterior, manifestaba 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 criterio”. Y precisamente esta necesidad de conocimiento de la historia ha sido la razón que nos llevó a realizar los primeros capítulos de este trabajo. MARTÍNEZ PÉREZ, A. “Relaciones entre Gestión Tributaria...”, op.cit. Pág.139.

²⁴⁸ SESMA SÁNCHEZ, B. “La nulidad de las liquidaciones tributarias”. Quincena Fiscal Aranzadi. Núm 17/2007. Pág. 1.

²⁴⁹ LAGO MONTERO, J. M. “Las liquidaciones tributarias...”, op.cit. Pág. 54.

Como hemos visto en capítulos anteriores, la LGT de 1963 no daba un concepto sobre la misma y es más, utilizaba el término liquidación en un doble sentido; unas veces se refería al procedimiento y otras a el acto, de tal forma que podía crearse cierta confusión.

La LGT de 2003, sin embargo, 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 se ha destacado: “Con la promulgación de la LGT de 2003, el término liquidaciones se 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”²⁵⁰. Por tanto, la liquidación en la actual LGT queda definida como un acto administrativo de resolución, dejando de utilizar, como hacia la anterior ley, el mismo término para identificar tanto al procedimiento como al acto.

En cuanto a las características de las liquidaciones tributarias podemos señalar su no vinculación a los datos declarados por el contribuyente²⁵¹, 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 pasivo determinado²⁵². Todas ellas son consecuencia de su configuración jurídica que analizaremos a lo largo de este trabajo.

²⁵⁰ 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 y Tributario*. Parte general. Madrid, 2007, Thomson-Civitas, 17ª edición. Pág. 232.

²⁵¹ 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”.

²⁵² 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 y Tributario*. Parte General. Madrid. Aranzadi. 2008. 9ª edición. Pág.473-474. 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 ingresar o a devolver o compensar”. MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. Lecciones de Cátedra. Valladolid. 2005. Lex Nova. Pág. 309-310.

Antes que nada es necesario que precisemos quién es competente para dictar las citadas liquidaciones, puesto que se trata de un requisito esencial de validez de todo acto administrativo. Pues bien, como fruto de la evolución expuesta en los capítulos anteriores, vemos que en la actualidad las liquidaciones pueden dictarse tanto por los órganos de gestión como por los de Inspección sin que exista variante sobre su configuración como acto administrativo aunque sí sobre su propia tipología o los efectos que puedan desplegar. De hecho, como vamos a analizar, en ocasiones la liquidación tendrá consecuencias diferentes cuando sea dictada por Gestión o Inspección, así como por el hecho de que sea consecuencia de un procedimiento u otro.

En cualquier caso en lo que ahora nos concierne, el artículo 117. 1. i) atribuye a los órganos de gestión la función destinada a *“la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas”*. Ambas actuaciones no van a ser iguales, de hecho su distinción no es baladí ya que, como anunciábamos, si bien la competencia es la misma no lo será en relación con los efectos que uno u otro tipo de actuación puedan desplegar. Por su parte, el artículo 141.1. g) relativo a las funciones de la Inspección encarga a ésta *“la práctica de liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación”*. Como podemos observar estas funciones atribuidas a unos y otros órganos son coincidentes en cuanto al resultado y a una de las actuaciones que derivaran en él: la comprobación. Sin embargo, como demostraremos, ello no significa que sea indistinto que la comprobación tributaria la realice uno u otro órgano ya que cada una tiene sus importantes matices.

En cuanto al contenido de las liquidaciones se ha de reconocer que la Ley no establece un artículo dedicado al mismo como tal pero sí lo regula al precisar la notificación de la liquidación tributaria²⁵³. Unido a ello hemos de tener en cuenta que, a pesar de la especialidad de los procedimientos tributarios²⁵⁴, la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común

²⁵³ “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 los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord) *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Pamplona. Thomson-Aranzadi, 2004. Pág. 698.

²⁵⁴ Entendemos que aunque ha habido un acercamiento real y efectivo de los procedimientos tributarios a la normativa administrativa los mismos siguen manteniendo su especialidad aunque, en ocasiones, ésta sea exceptuada por la propia LGT al referirse a la LRJ-PAC. Aún así también se ha considerado por la doctrina que “a partir de ahora, no existe ninguna duda de que, frente a cualquier aspecto de aplicación de los tributos no regulado en la normativa tributaria, resulta de aplicación supletoria la LRJ-PAC. Es más, entendemos que su disposición adicional quinta queda derogada a la entrada en vigor de la LGT, aunque sólo en las materias contenidas en el Título III de esta última”. MARTÍN FERNÁNDEZ, J./ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Las fases de los procedimientos tributarios” en la obra colectiva AAVV *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Pág. 484.

-en adelante LRJ-PAC- es de aplicación supletoria y por tanto completaría en su caso, la citada regulación.

Como acto administrativo de resolución que es una liquidación, la misma debe contener en primer lugar el texto íntegro ya sea desfavorable o favorable para el contribuyente conforme al principio de integridad, e igualmente debe identificar claramente el destinatario²⁵⁵. Por su parte el art. 102.2 de la LGT precisa como contenido necesario de su notificación el siguiente: Identificación del obligado tributario, de los elementos determinantes de la deuda que se liquida, la motivación cuando la citada liquidación no se ajuste a los datos consignados por el obligado, los medios de impugnación, el lugar, el plazo y la forma de satisfacer la deuda, y, por último su carácter de provisional o definitiva²⁵⁶. La falta de cualquiera de estos extremos podrá provocar que no encontremos ante una notificación defectuosa cuyos efectos veremos más adelante.

De todos ellos, tanto la motivación como la mención al tipo de liquidación merecen un análisis más detallado. La primera de ellas ya que guarda directa relación con el derecho fundamental establecido en el art.24.2. C.E. que proscribire toda indefensión al ciudadano. En efecto, de su correcta realización dependerá que el obligado tributario pueda conocer sus obligaciones tributarias, pudiendo invocar cuantos argumentos defensivos considere oportunos para desvirtuar los razonamientos empleados por la Administración tributaria. Y las segundas ya que debido a que la actual regulación de los procedimientos tributarios, como veremos, trae consigo una tipología particular de liquidaciones tributarias.

Respecto a la primera, se establece por ley la necesidad de motivar cualquier alejamiento que se produzca de los datos declarados por el obligado,

²⁵⁵ Por aplicación de el art. 58. 2,3 y 4 L 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administración Pública y Procedimiento Administrativo Común.

²⁵⁶ Si bien su regulación dentro de la LGT si es más novedosa no su contenido ya que con la anterior LGT ya existía jurisprudencia en el sentido del contenido de ese artículo que analizamos. Sirva como 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 imponibles, 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.

cuestión que, como se ha visto en capítulos anteriores, en la anterior regulación sólo se recogía para los supuestos en que se produjese un aumento de la base imponible y que, sin embargo, era reclamada por doctrina y jurisprudencia²⁵⁷. Aunque, como hemos mantenido, sea una exigencia que se deriva del artículo 24.1 de la Constitución Española su regulación en la actual LGT contribuye a la mejor regulación de un procedimiento con todas las garantías. Toda liquidación notificada al obligado debe explicar las razones que radican en ese distanciamiento de los criterios expuestos por éste en su declaración, autoliquidación o comunicación previa y ello además con el suficiente detalle que permita conocer las circunstancias que lo motivan. En ningún caso se va a permitir que una liquidación dictada por la Administración produzca indefensión al obligado que no puede defender lo que le convenga en derecho²⁵⁸. No se trata de una cuestión nueva en la regulación de los procedimientos tributarios, ya que como hemos visto, la casuística sobre el particular es muy extensa, pero si resulta un avance que la propia LGT lo recoja como requisito necesario²⁵⁹. No obstante, tampoco podemos obviar la reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, que viene limitando la nulidad de los actos administrativos por defectuosa motivación a los supuestos en que se ha generado una indefensión material y efectiva al obligado tributario, no bastando la indefensión puramente formal para que pueda anularse aquel. Como recuerda la STS de 30 de noviembre de 2005: “La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación de los medios de alegación y prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses”.

Antes de concluir este epígrafe consideramos necesario incluir una referencia a la figura de la autoliquidación²⁶⁰. Como ya se ha analizado, la aparición de la figura de la autoliquidación va a significar un antes y un después en nuestro sistema tributario. Y aunque la primera manifestación incipiente la podemos situar en el año 1964, su concepto se recogerá por vez primera por

²⁵⁷ Nos remitimos a lo ya expuesto en relación con esta cuestión en el capítulo correspondiente. Baste recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo que anulaba numerosas liquidaciones paralelas por falta de motivación que causaba indefensión al contribuyente.

²⁵⁸ “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”. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 234.

²⁵⁹ Como ha manifestado la doctrina: “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”. HUESCA BOBADILLA, R. (coord.) *Comentarios...*, op.cit. Pág. 719.

²⁶⁰ Ciertamente no puede considerarse a la misma como liquidación tributaria pero debido a los efectos que puede desplegar en ciertos supuestos, sobre todo por el transcurso del tiempo, nos ha parecido interesante su mención.

la Ley de 2003, a pesar de las reformas parciales que existieron sobre la Ley de 1963. En efecto, como ha quedado puesto de manifiesto, las mismas se trataron como una especie dentro de las declaraciones pero no se les dotaba de la autonomía que tenían en realidad. Pero ello no debe entenderse como un reflejo de su importancia sino todo lo contrario. De hecho podemos afirmar sin temor a equivocarnos que son un instrumento básico en nuestro sistema tributario actual²⁶¹.

Según establece la propia LGT en su artículo 120 *“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”*. Estas autoliquidaciones son actos jurídicos realizados por el obligado por mandato legal y 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 devolución²⁶².

Llama la atención esta figura ya que si bien no es igual que la liquidación tributaria puede producir los mismos efectos, sobre todo, por el transcurso del tiempo. En efecto, como su propio nombre indica en estos documentos el obligado se liquida su propia deuda y realiza el correspondiente ingreso o solicita la devolución, todo ello sin intervención de la Administración, más allá de, en ocasiones, informar al obligado de los datos en su poder si bien sin ninguna vinculación y con carácter previo. Como resultado de la presentación de estas autoliquidaciones se produce el cumplimiento de las obligaciones para con el Fisco por el periodo a que vaya referidas las mismas. Si dicha liquidación es correcta o simplemente no es investigada por la Administración en un periodo de cuatro años sus efectos serán los mismos que los de aquellas liquidaciones giradas por Inspección o Gestión. Aquello que se calificó jurídicamente y cuantificó en el documento se vuelve “intocable” como ocurre con las liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación o investigación.

Se puede concluir que la relación jurídico tributaria de un obligado con la Administración puede existir sin que en la misma aparezca la figura de la

²⁶¹ Entendemos que no procede volver a realizar valoraciones sobre su importancia en el momento de su creación para ello nos remitimos al estudio que sobre su nacimiento, evolución y funcionamiento se ha tratado en capítulos anteriores.

²⁶² En palabras de ESEVERRI “mediante una autoliquidación, el obligado tributario declara la realización del hecho imponible y sus elementos determinantes, efectúa las necesarias 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”. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2008. 2ª Edición. Pág. 304.

liquidación, si bien, entonces, nos encontraremos con la de la autoliquidación. Una de las dos, o incluso ambas, en el momento que exista deuda tributaria siempre estará presente.

b) La notificación de la liquidación tributaria.

Partimos de la base de que las notificaciones adquieren una importancia fundamental para que los actos administrativos puedan desplegar sus efectos. Siguiendo a GARCÍA CALVENTE podemos definir las mismas 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”²⁶³.

Efectivamente, a través de este mecanismo se pone en conocimiento de la persona afectada el acto administrativo correspondiente, en este caso la liquidación tributaria, conteniendo el mismo todos los elementos necesarios para conocer en qué medida estos actos afectan o pueden hacerlo a sus intereses. De esa forma, una buena praxis en la realización de las notificaciones asegura que el obligado pueda ejercer su derecho constitucional a la defensa, aplicable en todo procedimiento tributario. Estas notificaciones son individualizadas salvo para el caso contemplado en la propia LGT de las notificaciones colectivas de los tributos de cobro periódico.

Como ya se regulaba por la anterior LGT se permite por el art. 102. 3 que una vez notificada la primera liquidación de alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, puede realizarse la misma de forma colectiva, siempre y cuando no se produzca un aumento de la base imponible. Esta cuestión que pudo plantear sus dudas quedó zanjada por nuestro Tribunal Constitucional que permitió este tipo de notificaciones en el entendido de que “...la necesaria protección de la eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 CE), en orden a la gestión de los tributos, hace compatible la predicción del artículo 124.3 LGT (equivalente al actual 102.3 LGT), siempre que se entienda en los términos anteriormente expuestos, con las exigencias derivadas del artículo 24.1 CE”²⁶⁴. Para estos casos se exige que se expresen en la liquidación los hechos y elementos adicionales que lo motiven, salvo que dicha modificación provenga de revalorizaciones de carácter general permitidas por la legislación. Por último este artículo-102.4 LGT autoriza al Reglamento para que establezca supuestos en los que no sea preceptiva

²⁶³ GARCÍA CALVENTE, Y. *Las notificaciones en Derecho Tributario*. EDERSA. Madrid.2002. Pág.99.

²⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 73/1996, de 30 de abril.

la notificación expresa, cuando la administración lo haya advertido así al obligado o su representante.

Más allá de esta posibilidad hemos de admitir que la notificación de la liquidación tributaria que aparece regulada como tal en la propia LGT no tiene ninguna otra característica singular con respecto al régimen general. De hecho el artículo así rubricado se dedica más al contenido de la misma que al hecho de especificar una forma particular de ejercerla. Por ello, creemos que no es este el lugar apropiado para realizar un estudio completo de las notificaciones tributarias que excedería de las características de este trabajo²⁶⁵.

Sí tiene una importancia fundamental, a nuestro juicio, el tratamiento que se ha dado en relación con las notificaciones realizadas al presentador de documentos en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones- en adelante ISD- y en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- en adelante ITP-AJD-. Tanto la norma que regulaba a uno como a el otro establecía que el presentador de un documento tenía, por el sólo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago, siendo válidas las notificaciones dirigidas al mismo²⁶⁶. Esta cuestión fue muy criticada por la doctrina y recurrida al Tribunal Constitucional al considerarse incompatible con la tutela judicial efectiva que declara el artículo 24 de la Constitución²⁶⁷. Nuestro Alto Tribunal en sentencias 111 y 113 de 5 de abril de 2006 así lo entendió y declaró dicha regulación inconstitucional y por tanto nula. En la línea de lo denunciado por la doctrina consideró que una comunicación de actos, de tanta trascendencia para la tutela judicial efectiva, como son las liquidaciones tributarias o las comprobaciones de valores, no puede efectuarse a personas que no sólo no guardan relación alguna de cercanía con el interesado, sino que pueden no haber recibido ningún mandato de éste (gestor de negocios ajenos), o haber recibido únicamente el encargo, remunerado o no, de presentar el documento o declaración, y, sin que además, se permitiese prueba en contra por el administrado. De tal forma que entendió que a pesar de que se atiende “a la finalidad legítima de procurar la eficiencia de la gestión tributaria”, los preceptos enjuiciados son inconstitucionales y nulos²⁶⁸.

²⁶⁵ En relación con los procedimientos de gestión nos remitimos al tratamiento que damos en nuestra obra: *Los procedimientos...*, op.cit. Pág. 115 y ss. Igualmente creemos que se realiza un buen estudio en el trabajo de GARCÍA CALVENTE, Y. *Las notificaciones...*, op. cit.

²⁶⁶ Art. 59.2 del Texto Refundido del ITP_AJD/1980 en la redacción dada por la Ley 29/1991 y el art. 36.2 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁶⁷ Vid. Por todos GARCÍA CALVENTE, Y. *Las notificaciones...*, op.cit.

²⁶⁸ Realizan un análisis completo de ambas sentencias, incluidos los votos particulares de las mismas. FALCÓN Y TELLA, R. “La inconstitucionalidad de la regulación del Presentador del documento en el ISD y en el ITPAJD: las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril, y sus consecuencias en relación con el art. 40.2 LGT RCL 2003\ 2945 y con el proyectado art. 10.2RCL 2004\ 651 del TR del IRNR”. Quincena Fiscal. Aranzadi. núm. 11/2006. www.westlaw.es. Y, CALVO VÉRGEZ, J. “Algunas reflexiones en torno a la figura del presentador de documentos en el ámbito tributario a la luz de las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 21/2006. www.westlaw.es.

La importancia de las notificaciones es evidente en nuestro ámbito y, en concreto, cuando su contenido es una liquidación tributaria. De hecho, en conclusión vemos que la práctica de las notificaciones de forma adecuada guarda directa relación con el derecho fundamental establecido en el art.24.2. C.E. que proscribire toda indefensión al ciudadano. En efecto, de su correcta realización dependerá que el obligado tributario pueda conocer sus obligaciones tributarias, pudiendo invocar cuantos argumentos defensivos considere oportunos y realizando las alegaciones que estime en relación con lo manifestado por la Administración. De esa forma, la notificación se convierte en una pieza fundamental ya que de su correcto uso depende que el obligado pueda ejercer su derecho constitucional a la defensa, aplicable en todo procedimiento tributario.

c) Tipos de liquidaciones y procedimientos que las determinan.

La Ley General Tributaria -artículo 101- clasifica las liquidaciones en provisionales y definitivas, manteniendo de esta forma la tradicional distinción que ha existido sobre las mismas. A priori, por tanto nos encontramos con estos dos tipos de liquidaciones cuya diferencia radica en que haya existido unas actuaciones previas de “*comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria*”. De ser así las liquidaciones serían definitivas y para el resto de los casos provisionales, salvo que la normativa tributaria les otorgase el otro carácter -artículo 101.3.b)-.

Por tanto, la normativa tributaria opta por conceptualizar las liquidaciones provisionales por contraposición a las definitivas. Es decir, todas aquellas que no tengan tal carácter serán provisionales. De tal forma que si tenemos en cuenta que es necesaria la previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria y éstas sólo puede llevarse a cabo por los órganos de Inspección debido a las atribuciones competenciales que tienen asignadas por el artículo 141 LGT podemos concluir que únicamente será definitivas las liquidaciones emanadas del procedimiento de inspección y con matices. Nos referimos a que toda liquidación dictada por estos órganos no siempre gozará de este carácter ya que, en ocasiones, los citados órganos podrán realizar comprobaciones de carácter parcial en cuyo caso serán liquidaciones provisionales. De hecho, el legislador consciente de ello, en el apartado cuarto de este artículo 101 regula determinadas situaciones que siempre van a conllevar este tipo de liquidación.

De lo afirmado se deduce inmediatamente que toda liquidación llevada a cabo por los órganos de gestión siempre tendrá el carácter de provisional por el mero hecho, como ocurriría con Inspección, de la atribución funcional que realiza el artículo 117 de la LGT. De lo que se deduce otro criterio para distinguir a unas y otras: El órgano que las dicta²⁶⁹.

²⁶⁹ “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

Por tanto, si la liquidación provisional se gira cuando la Administración no ha podido contar con todos los elementos necesarios para conocer la totalidad de la situación de un determinado obligado tributario, todas las liquidaciones que realicen los órganos de gestión serán provisionales, de ello deriva que los órganos de gestión nunca podrán conocer la totalidad de la situación jurídico tributaria de una determinada persona, y si lo consiguen, piénsese en obligados cuyos hechos imponibles no tengan relación con funciones vetadas a los órganos de gestión, como puede ser la contabilidad, el resultado de las mismas será siempre una liquidación provisional y en ningún caso una definitiva, y es que, aunque la doctrina manifieste que “las liquidaciones provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia. Son susceptibles de ser rectificadas, en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción (4 años), mediante la formulación de otra liquidación”²⁷⁰, no es menos cierto que en la realidad estas liquidaciones acaban por ser las únicas en la vigencia 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. Y a veces, ni siquiera existen éstas como ocurre cuando se trata de tributos regidos por el sistema de autoliquidación, que son la mayoría, ya que en estos casos, como hemos mencionado, 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 tiempo.

Como puede apreciarse, el concepto de liquidación definitiva es claro, sin embargo la liquidación provisional plantea más problemas, quizá no tanto en relación a su concepto sino debido a que la LGT ha recogido diversos tipos de liquidaciones provisionales encubiertos. Unido a ello, las liquidaciones definitivas serán mucho menos frecuentes que las provisionales, de ahí también su importancia. Como ha manifestado 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 mismo deseable entre liquidaciones provisio-

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...”. ESEVERRI, E. *Derecho Tributario...*, op.cit. Pág. 286.

²⁷⁰MENÉNDEZ MORENO, A *Derecho Financiero...*, op.cit. Pág. 311. 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 OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero*. Decimoquinta edición. Tecnos. Madrid. 2004. Pág. 341.

nales y definitivas, haciendo que la liquidación *normal* no sea ya la definitiva (ahora, *excepcional*), sino la liquidación provisional”²⁷¹.

Partimos de la existencia de diversos procedimientos de aplicación de los tributos cuya posible forma de terminación es la liquidación provisional. No sólo de procedimientos de gestión sino también de inspección que, tanto la Ley como el Reglamento de Aplicación de los Tributos –en adelante RGAT-, les atribuye esta forma de terminación. Sin embargo, y aunque sea adelantarnos a los que expondremos en el próximo epígrafe, los efectos van a ser distintos para unos tipos de liquidaciones provisionales y otras.

Los procedimientos que pueden terminar por liquidación provisional son los siguientes: El iniciado mediante declaración, el de verificación de datos, el de comprobación limitada y el de inspección²⁷². Y podríamos afirmar que, por el contrario a lo que requeriría el rigor jurídico, ese acto administrativo resolutorio no tendrá las mismas características o efectos en todos ellos.

En efecto, el procedimiento iniciado mediante declaración –artículos 128 a 130 LGT y 133 a 135 RGAT- se puede identificar con el clásico procedimiento de liquidación existente a principios del siglo pasado por el que el obligado presentaba una declaración con los datos relativos a la realización del hecho imponible y la Administración procedía a liquidar la deuda. Es un procedimiento que ha pasado de ser el normal en el funcionamiento de nuestro sistema tributario a ser residual o excepcional en el marco de la aplicación de los tributos. Su forma normal de terminación será la liquidación tributaria cuya configuración jurídica responde al esquema planteado hasta el momento. Por el contrario, se distingue del resto por el hecho de no ser el resultado de una actividad de comprobación de la Administración tras una previa autoliquidación del obligado, como ocurre en el resto de los casos. En este tipo de procedimientos, a priori, la Administración no está realizando su función de control sino la clásica de liquidación. Sería el caso de la actividad que llevan a cabo los órganos correspondientes en relación con las tasas, con el ámbito aduanero, o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en algunas Comunidades Autónomas²⁷³. Este tipo de liquidaciones además, en muchos casos, podrían equipararse o a la postre tendrán el mismo resultado que las definitivas ya que la Administración es quién lleva a cabo la liquidación utilizando todos los medios de los que dispone y, por tanto, no volverá a revisarse, salvo los casos en los que no exista total certeza de todos los elementos del hecho im-

²⁷¹ MARTÍN QUERALT, J./ LOZANO SERRANO, C./ TEJERIZO LÓPEZ, M./ CASADO OLLERO, G. *Curso de...*, op.cit. Pág. 343.

²⁷² En estas líneas se tratan estos procedimientos en relación con la liquidación tributaria para un estudio más profundo nos remitimos a nuestro trabajo “*La aplicación de los tributos...*”. op. cit.

²⁷³ En el caso de Andalucía se prevé para este impuesto la autoliquidación con carácter obligatorio por la Ley 62/2003 de 30 de diciembre cuyo artículo 5.2.3 modifica el art.34 de la ley reguladora del impuesto.

ponible, en cuyo caso nos encontraríamos ante auténticas liquidaciones provisionales. Ello ocurre fundamentalmente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el que en el momento del devengo, que es el inicio de la obra, no se conoce el coste final de la misma por lo que se presentan unos datos en base a un presupuesto inicial previsto que será revisado una vez terminada la misma²⁷⁴. A estas liquidaciones resultantes del procedimiento iniciado por declaración se les ha calificado de “ordinarias”²⁷⁵.

Por su parte, el procedimiento de verificación de datos- artículo 131 a 133 LGT y 155 y 156 RGAT- contempla entre sus formas de terminación también la liquidación tributaria. Este procedimiento consiste en la constatación de datos autoliquidados por el obligado, contrastándolos con aquellos que la Administración tiene en su poder. Lo que se ha denominado las operaciones “de cotejo” o “cruce de datos” que se realizan en las “comprobaciones masivas” a través de procedimientos informáticos. En definitiva, se trata del procedimiento que ha venido a darle el respaldo total a las técnicas informáticas aplicadas al control tributario, es decir, a las liquidaciones paralelas. De hecho se trata precisamente de contrastar los datos aportados por el obligado paralelamente con los que le constan a la Administración y en el caso de que exista alguna discrepancia se le comunica a través de una propuesta de liquidación. Como consecuencia de ello se podrá subsanar o girar una nueva liquidación con resultado a pagar o devolver. Esta liquidación, por el contrario a las resultantes del resto de los procedimientos, tendrá un efecto jurídico distinto: la carencia de efectos preclusivos. Como establece el artículo 133.2 “la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”. Podríamos hablar de liquidaciones auténticamente provisionales en el sentido de que se admite su revisión sin tener que acudir a procedimientos especiales establecidos para ello. Si bien, y aunque volveremos sobre ello en el siguiente epígrafe, coincidimos con la doctrina en que “su carácter provisional no significa que no vincule a la Administración. Entiendo que ésta no puede alterar, al margen de los sistemas de revisión, su fundamentación jurídica a través de una liquidación posterior y si quiere modificar su resultado debe emplear nuevos medios de comprobación”²⁷⁶.

El procedimiento de comprobación limitada –artículos 136 a 139 LGT y 163 a 165 RGAT- podría calificarse como una manifestación de la culminación del reconocimiento de competencias comprobadoras a los órganos de gestión²⁷⁷.

²⁷⁴ Ello siempre que nos encontremos en Municipios donde no se gestione dicho tributo a través de autoliquidación en cuyo caso no estaríamos en el ámbito de este procedimiento.

²⁷⁵ SESMA SÁNCHEZ, B. “La nulidad...”, op.cit. Pág 2.

²⁷⁶ SESMA SÁNCHEZ, B. “La nulidad...”, op.cit. Pág 2.

²⁷⁷ “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

A través del mismo se permite a la Administración Tributaria realizar actuaciones de comprobación en relación con determinados elementos de la obligación tributaria y con unas limitaciones concretas como puede ser el requerimiento a terceros de información sobre movimientos financieros, o realizar comprobaciones fuera de sus propias oficinas²⁷⁸. En definitiva nos encontramos ante una mini-inspección o inspección limitada que tal y como está configurada incluso ha sido calificada como un procedimiento de “filtro” respecto al procedimiento inspector o intermedio entre la gestión e inspección de los tributos²⁷⁹. Ahora bien, heredero de la comprobación abreviada, en la práctica ha pasado a convertirse en un procedimiento principal y casi general debido a las necesidades generadas por el propio sistema tributario²⁸⁰. Entre sus formas de terminación está la liquidación tributaria la cuál adquiere una importancia fundamental debido a los efectos que acertadamente le ha conferido el artículo 140 de la LGT: la preclusividad. Es decir, la Administración no podrá volver a comprobar lo ya conestado en estas liquidaciones ya haya sido llevado a cabo el procedimiento por un órgano de gestión o de inspección puesto que ambos son competentes para el mismo²⁸¹. Por tanto, aunque ya volveremos sobre el particular al tratar los efectos, se está

tributaria y las correspondientes a la Inspección de Hacienda”. CARBAJO VASCO, D. “El procedimiento de comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”. Rev. Crónica Tributaria. núm. 16. 2005. Pág.60.

²⁷⁸ Si bien esta limitación no es tan taxativa como pudiera parecer a priori ya que el RGAT les autoriza a realizar determinadas salidas de sus oficinas al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. Nos remitimos a las consideraciones expuestas sobre el particular en otro lugar. Vid. Nuestro trabajo. *Los procedimientos...*, op. cit. Págs. 186 y ss.

²⁷⁹ “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 de gestión en la Ley General Tributaria”. Revista de Información Fiscal, núm. 62. 2004. Por su parte manifestaba FERNÁNDEZ JUNQUERA “...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 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 General Tributaria*. Civitas. 2004. Madrid. Pág. 466.

²⁸⁰ “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.

²⁸¹ No es el objeto del trabajo analizar la oportunidad de recoger esta posibilidad de ejercer este procedimiento tanto por Gestión como por Inspección, pero en este sentido, como ya se ha hecho con anterioridad, entendemos que carece de sentido que esta Ley reconozca la posibilidad de que los órganos de inspección utilicen este procedimiento de comprobación limitada. Y ello ya que no se entiende la utilidad de que unos órganos inspectores realicen actuaciones de comprobación limitada cuando están habilitados para desarrollar actuaciones parciales sin limitación de medios. 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”. Por tanto, la propia Inspección debe “autolimitarse” sus competencias para llevarlo a cabo ya que en el procedimiento inspector se permiten las comprobaciones limitadas en numerosos casos y sin hacerlo de forma taxativa, sino siempre que no se comprueben la totalidad de los elementos de una determinada obligación tributaria.

recogiendo un tipo de liquidación provisional cuyo precedente es la realización de actuaciones de comprobación y cuyo efecto es la preclusividad. Ambas circunstancias la distinguen de las resultante del procedimiento iniciado mediante declaración y del de verificación de de datos, respectivamente, hasta el punto de haber sido calificadas como una categoría intermedia²⁸².

Por último, el procedimiento de inspección –artículos 145 a 157 y 177 a 192 RGAT- igualmente puede terminar por liquidación provisional. Si recordamos lo manifestado al principio de este epígrafe, estos órganos, por su asignación funcional, son los únicos que puede optar entre dictar las mismas con carácter provisional o definitivo si bien en función del alcance de las actuaciones realizadas de comprobación o investigación. De tal forma que si se trata de una comprobación o investigación parcial serán liquidaciones provisionales y si se comprueban la totalidad de los elementos de la obligación tributaria serán definitivas. Ahora bien el propio artículo 101.4 contempla ciertas excepciones que permitirán que a pesar de esta circunstancia se dicten liquidaciones provisionales: cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los relativos a otras obligaciones que aún no hubieren sido comprobadas o siéndolo no con carácter firme y cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una obligación tributaria. Estos casos se pueden realmente clasificar en los tres siguientes que se desarrollan en el artículo 190 del RGAT:

❖ Liquidaciones provisionales por su vinculación a otras obligaciones tributarias. El artículo 190.2 contempla determinados supuestos en los que considera que se da esta situación, si bien no se trata de una lista cerrada y por tanto podría argumentarse algunos más:

➤ Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta que proceda. La relación existente entre los impuestos que se citan justifica la provisionalidad de la liquidación cuando no se han comprobado todos. Aún así hemos de tener en cuenta que a partir del periodo impositivo de 2009 se declaró una bonificación del 100% en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio²⁸³.

²⁸² "...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 los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación". R.C.T. Cometarios y Casos prácticos. Num. 248. Nov. 2003. Pág. 146.

²⁸³La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, modifica la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo una bonificación del 100% de la base del impuesto.

➤ Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos. Igualmente por la relación entre ambos.

➤ Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas. Lógicamente cuando existe una vinculación, en los términos establecidos en las respectivas leyes, la Administración quiere dejar la “puerta abierta” a la aparición de nuevos hechos que puedan alterar el resultado de la investigación de una determinada obligación tributaria de ahí de esta previsión.

➤ Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza. Puede ocurrir que como resultado de una comprobación por Inspección se produzcan dos liquidaciones distintas, bien porque afecten a obligados distintos o bien a periodos impositivos diferentes. Estas liquidaciones pueden ser de distinto resultado, una a ingresar y otra a devolver, y si en estos casos se recurriera la primera la segunda tendrá este carácter de provisional por si de la revisión de la primera pudieran aparecer nuevos hechos reconocidos en sentencia judicial que modificaran la no recurrida. Lógicamente siempre con el límite de la firmeza, que se adquiere por el paso del tiempo, como veremos a continuación. Como vemos la Administración se asegura el volver a comprobar una determinada obligación en estos casos. Ello deberá hacerse siempre con el límite del artículo 140 LGT y del principio de seguridad jurídica, como veremos en el próximo epígrafe.

❖ Liquidaciones provisionales por no ser posible la comprobación con carácter definitivo. El artículo 190.3 considera que se dará esta situación por concurrir “*algunas de las siguientes causas*”, es decir, tampoco se establece una lista cerrada:

➤ Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados. Si tenemos en cuenta que un procedimiento de inspección no se paraliza por el hecho de que exista un proceso, salvo para el caso en que los hechos que se investiguen puedan ser constitutivos de delito-artículo 180 LGT- se garantiza de esta forma para la Administración que si el resultado del proceso pendiente

acredita nuevos hechos, de nuevo dentro de los límites de la preclusión, podría producirse cierta modificación.

➤ Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros. Entendemos que sería por causa no imputable a la Administración, si bien a lo mejor no era necesaria su inclusión ya que si no se ha obtenido esos datos no se tiene conocimiento de la totalidad de los elementos de la obligación y, por tanto, nunca podríamos encontrarnos ante liquidaciones definitivas.

➤ Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado a la sólo constatación del contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud de una devolución. En estos casos se está llevado a cabo unas actuaciones de mero cotejo o cruce de datos de ahí que el carácter de la liquidación que conllevan dichas actuaciones sea provisional.

➤ Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

❖ Liquidaciones provisionales cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una obligación tributaria. El artículo 190.4 RGAT añade dos supuestos a los configurados en el propio artículo 101.4. b) de la LGT²⁸⁴. De tal forma que las liquidaciones resultantes del correspondiente procedimiento de inspección tendrán el carácter de provisional en los siguientes casos:

➤ Cuando una determinada acta con acuerdo no incluya todos los elementos de la obligación tributaria. El artículo 155 de la LGT establece la posibilidad de la firma de actas con acuerdo para los casos en que se apliquen conceptos jurídicos indeterminados, cuando sea necesaria la apreciación de hechos relevantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o cuando sea necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características que no puedan cuantificarse de forma cierta relevantes para la obligación tributaria. La concurrencia de estas condiciones no tendrá porque ser respecto a la totalidad de la obligación tributaria,

²⁸⁴ Los primeros cuatro supuestos que comentamos los recoge la propia LGT en su artículo 101.4.b) y por su parte el Reglamento a pesar de enumerar otros cuatro sólo son nuevos los dos primeros a) y b) del artículo 190.4 ya que el c) se refiere de nuevo a las comprobaciones de valores y el d) deja abierta la posibilidad a que se establezcan otros a través de leyes o disposiciones reglamentarias.

de ahí que si sólo se refiere a parte de los elementos se permita que la liquidación resultante tenga carácter de provisional.

➤ Cuando la conformidad del obligado no lo sea con la totalidad de la regularización realizada. Igualmente se permite la firma de actas en conformidad con parte de los elementos comprobados lo cual supone que lógicamente en la medida que no se refiere a la totalidad la liquidación tenga este carácter provisional.

➤ Cuando se esté llevando a cabo una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización. Como ocurre en los casos anteriores al no referirse la liquidación a la totalidad se le atribuye este carácter.

➤ Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización. El artículo 15 de la LGT entiende que se da esta situación cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible, o bien se minore la base o la deuda a través de negocios que sean notoriamente impropios o artificiosos o que de su utilización no se obtengan resultados jurídicos económicos más allá del ahorro fiscal. Pues bien estas circunstancias que en su caso pudieran determinar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma podrían ir referidas a parte de la obligación tributaria. Si dichos elementos se pudieran desagregar de forma autónoma podrá dictarse una liquidación provisional continuando el procedimiento de inspección hasta que el órgano competente decida si existe o no conflicto.

➤ Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. Se permite que en determinadas circunstancias aún si concluir el procedimiento de inspección, bien por interés de la Administración o del obligado se dicte una liquidación sobre determinados elementos que ya han sido comprobados y cuya desagregación es posible y en esos casos, ésta tendrá el carácter de provisional. Lógicamente el procedimiento continuara y se tendrá en cuenta dicha liquidación a la hora de la terminación del mismo.

Todos estos supuestos muestran como la Administración quiere tener a salvo esa posibilidad de revisar que en la anterior regulación era prácticamente libre en las liquidaciones provisionales. En cualquier caso creemos que por mucho que el reglamento lo establezca, existe un límite superior que debe respetar toda actuación de la Administración que es el principio de seguridad jurídica. Ahora bien, todo sea dicho, muchos de los supuestos sobre los que se

pronuncia el Reglamento quizá no necesitaban ser reguladas, ya que se trata, en muchos casos, de actuaciones que conlleva comprobaciones parciales o sesgadas que no podían tener otro resultado que una liquidación provisional.

Estas liquidaciones provisionales resultantes del procedimiento de inspección pueden identificarse con las conceptuadas para el procedimiento de comprobación limitada ya que producen los mismos efectos y son causas de actuaciones similares como son las de comprobación e investigación. Por tanto estaríamos dentro de la misma categoría.

Como puede apreciarse, por tanto, a pesar de que la LGT sólo distingue dos tipos de liquidaciones en realidad podemos encontrar en función de su régimen jurídico diferentes clases de liquidación provisional. Ello ha hecho que la doctrina, como hemos visto, haya clasificado las mismas en ordinarias, de gestión o inspección, o haya destacado un tercer tipo, pero el problema quizá no esté centrado ahí, sino en la cantidad de procedimientos que ha venido a recoger la LGT y su desarrollo reglamentario que pueden hacer que hasta nos planteemos su sentido²⁸⁵.

Antes de concluir este epígrafe consideramos importante realizar una breve referencia a la firmeza de las liquidaciones. Esta cuestión que puede parecer clara, han planteado su problemática ya que la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas se ha confundido con demasiada frecuencia con la diferencia entre firmes o no firmes. Como sabemos, 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 definitiva y, ello, con independencia de los pronunciamientos jurisprudenciales se empeñen en afirmar su conversión

²⁸⁵ La primera clasificación es realizada por SESMA SÁNCHEZ, B. "La nulidad...", op.cit. Pág 2; la segunda apreciación la recoge PATÓN GARCÍA, G. "Ideas sobre ...". Op.cit. Pág. 146: Si bien otros sectores, por su parte, van más allá y mantienen 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 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 incansante proceso de pérdida de competencias que padece". PATÓN GARCÍA, G. "Notas acerca...", op.cit. Pág. 629.

a definitivas²⁸⁶. Por tanto, el transcurso del tiempo convierte a una determinada liquidación en firme pero nunca en definitiva si no fue dictada con tal naturaleza o por el órgano competente para ello²⁸⁷.

d) Efectos de la liquidación tributaria.

Entre las características más importantes de la liquidación tributaria destacamos precisamente sus efectos. Aunque ya se ha avanzado algo en líneas anteriores, hemos de señalar que uno de las atribuciones más importantes que realiza la LGT de 2003 es la de efectos preclusivos a las liquidaciones provisionales.

En efecto, el artículo 140 de la LGT establece la imposibilidad de volver sobre lo ya comprobado, cuestión que había sido incansablemente reclamada por la doctrina e incluso reconocida por la jurisprudencia como reflejo del principio de seguridad jurídica.

Si bien no se trata de una preclusividad tal, como la que puede tener la liquidación definitiva resultado de un procedimiento de Inspección, puesto que el propio artículo deja a salvo *“que un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas o especificadas en dicha resolución”*. Aunque entendemos junto con un sector doctrinal que la referencia a la aparición de nuevos hechos implica que en el momento de dictar la liquidación provisional se desconozcan estos absolutamente, *“de manera que si el órgano gestor tiene algún indicio o noticia, siquiera sea parcial, de los hechos determinantes*

²⁸⁶ *“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.

²⁸⁷ 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 y las oficinas liquidadoras*. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid. 2004. Pág. 123.

de la obligación tributaria, debe ampliar sus actuaciones o trasladar el expediente a los órganos de inspección, en caso de que sea necesario desarrollar algunas para las que carezca de competencia. Pero no puede practicar liquidación despreocupándose de tales hechos y pretender luego su rectificación al amparo del art. 140.1 de la LGT²⁸⁸.

Unido a ello, el artículo 140 establece un límite a estas posibilidades de revisión al recoger expresamente que dichos hechos serán consecuencia de las actuaciones distintas a las realizadas, lo cuál conlleva una garantía para el obligado tributario en el sentido de que esos nuevos hechos o circunstancias no podrán nacer de actividades de comprobación ya realizadas con anterioridad y plasmadas en la liquidación provisional correspondiente. La Administración no podría dictar liquidación sobre aquellos datos que tuvo en su poder y que decidió no utilizar. Volver sobre ellos en un nuevo procedimiento y, cambiando de parecer, dictar una liquidación sobre los mismos iría en contra del principio de seguridad jurídica²⁸⁹. Si bien es cierto que para que dicha garantía cobre toda su virtualidad será necesario que esa liquidación provisional previa precise efectivamente qué actuaciones se han llevado a cabo, ya que si ello no es así, difícilmente se podrá saber si la aparición de esos supuestos hechos se basa o no en actuaciones distintas²⁹⁰.

Ahora bien, no es menos cierto que estos efectos, como ya se ha explicado, no se predicán de todas las liquidaciones sino que se excluyen expresamente a las que ponen fin al procedimiento de verificación de datos, de tal forma, que su objeto puede ser revisado de nuevo. La base para argumentar esta regulación es que se trata de un procedimiento de mero cotejo o manejo de datos pero, a nuestro entender, ello no debe ser razón para dejar abierta la posibilidad de la vulneración del derecho que tiene el contribuyente a saber a qué atenerse²⁹¹. Por la sencilla razón de que, en más de una ocasión, el procedimiento de verificación de datos no está totalmente ausente de auténticas funciones de comprobación. Como ya se ha manifestado en otro lugar, a pesar de que el artículo 131 establezca unos supuestos tasados para iniciar este procedimiento, en la convicción de que así

²⁸⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J./ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. "Las fases de los procedimientos tributarios" en la obra colectiva AAVV *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Pág. 504.

²⁸⁹ En este sentido aunque partiendo de una comparación entre la Ley Foral y la LGT resulta interesante las apreciaciones que realiza Vid. ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Breve comentario sobre la posibilidad de segundas y posteriores liquidaciones provisionales en la Ley Foral General Tributaria Navarra". J. T. 9/2007. www.westlaw.es. Pág.6.

²⁹⁰ "El problema, en suma, consiste en delimitar claramente el objeto, para saber si ha sido comprobado previamente en toda su extensión o no". MORILLO MÉNDEZ, A. "Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria. Una visión crítica del título IV del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio" en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M. (dir). *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Instituto de Estudios Fiscales. (IEF).Madrid. 2008. Vol. I Pág. 999.

²⁹¹ Esta falta de preclusividad, como ha manifestado RUIZ TOLEDANO se encontraría justificada "si se tratase de una comprobación puramente de cotejo". RUIZ TOLEDANO, J.I. "Los procedimientos de comprobación por los órganos de gestión tributaria" en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M. (dir). *Estudios...*, op. cit. Pág.1111.

se limitan las actuaciones que se pueden realizar en el mismo al mero cotejo, la amplitud de su redacción provocará en más de una ocasión el ejercicio de funciones de comprobación²⁹². Creemos que la aplicación del principio de seguridad jurídica deberá imperar en cualquier caso y a pesar de lo que establezca la LGT en determinadas ocasiones. Por ello, esperamos que los Tribunales se pronuncien sobre el particular, si bien no en base a la preclusividad de la carece la verificación de datos, sino más bien a la comprobación que efectivamente se da de una forma encubierta y cuyo efecto debiera ser la imposibilidad de revisar lo ya comprobado como establece el artículo 140 de la LGT²⁹³.

Otra cuestión interesante en relación con los efectos de las liquidaciones provisionales es el tratamiento que se da a las mismas en sede de Inspección. Ciertamente, hemos visto en el epígrafe anterior, como el artículo 190 del RGAT contempla una relación de circunstancias que llevarán aparejadas que la Inspección dicte liquidaciones provisionales en lugar de las que le son propias, las definitivas. Todas ellas basadas en el hecho de la imposibilidad de comprobar la totalidad de la obligación tributaria. Ahora bien entendemos que a las mismas debiera aplicarse el principio de imposibilidad de realizar una nueva comprobación sobre el mismo objeto. Sin embargo, el artículo 190.6 RGAT, establece: *“Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”*. Si recordamos, las dos causas que determinaban dicha provisionalidad eran: la vinculación a otras obligaciones tributarias; y la imposibilidad de la comprobación con carácter definitivo²⁹⁴. Ambos casos en ningún momento llevan aparejado *per se* que las funciones que los determinen vayan a ser de mero cotejo o carentes de

²⁹²Como ya manifestamos, la redacción que se ha dado a estos supuestos provoca que se esté permitiendo a la Administración ir más allá del mero cotejo. Ciertamente, se le podría exigir a estos órganos que si en el curso de una verificación se encuentran con la necesidad de realizar nuevas calificaciones o comprobar, cerrasen el procedimiento y abrieran uno de comprobación limitada, sin embargo, tal y como se redacta en la Ley, podrán realizar una regularización en la que se contengan auténticas calificaciones. Ello, con independencia, de que en un futuro no muy lejano estas potestades puedan ser limitadas por la jurisprudencia. Para profundizar sobre estas funciones de comprobación “encubiertas” en el procedimiento de verificación de datos Vid nuestra obra *La aplicación...*, op.cit. Págs.161 y ss. En el mismo sentido MORILLO MÉNDEZ, A. “Actuaciones y procedimientos...” en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M. (dir). *Estudios...* Págs. 992 y ss. Por su parte MARTÍNEZ MUÑOZ va más allá y manifiesta su convicción de que no debiera existir varios procedimientos sino un único de gestión destinado a la liquidación además de otros posibles con diferente objetivo. Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria”. Rev. Quincena Fiscal núm. 19/2008. (www.westlaw.es).

²⁹³En este sentido MORILLO MÉNDEZ manifiesta “como materialmente estamos ante una comprobación con todos sus elementos, en puridad de técnica, en aplicación del artículo 140. 1 LGT, no es posible iniciar de nuevo comprobación alguna”. MORILLO MÉNDEZ, A. “Actuaciones...”. Op.cit. Pág. 993

²⁹⁴La tercera causa para dictar liquidaciones provisionales del art. 190.4 para los casos en que proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una obligación tributaria, sin embargo, acertadamente no se incluye.

actividad comprobadora o de investigación. Por ello, si ya manteníamos para el caso de la verificación de datos que no podía excluirse la preclusividad sin más, menos en estos caso. Encontramos poco sentido al hecho de que el resultado de las comprobaciones limitadas, ya sean de Gestión o Inspección, deban respetar este principio de no volver sobre lo comprobado y ello no se aplique para el procedimiento de Inspección, y aún menos que ello sea determinado por una disposición reglamentaria. Por tanto, mientras nuestros Tribunales se pronuncian al respecto, en tanto medie una facultad de comprobación e investigación, que por otra parte es la natural a las labores que realiza la Inspección, por aplicación del principio de igualdad y de seguridad jurídica lo ya comprobado tendrá efectos preclusivos. Creemos que este artículo debiera ser reformado puesto que de tener sentido esa libre modificabilidad, sería cuando se realizasen meras funciones de lo que hemos llamado cotejo, y ello se hace a través de un procedimiento que ni siquiera está previsto inicialmente para Inspección, como es el de verificación de datos, por lo que no puede atribuirse los citados efectos. Es cierto que por el principio de consunción, lo más incluye lo menos y por tanto podrían realizar estas actividades, pero no creemos que sea esa su función. A nuestro juicio, un precepto de estas características nos hace volver a aquella idea de la liquidación provisional libremente modificable que tras la doctrina, jurisprudencia y la LGT de 2003, ya no es de aplicación en nuestro sistema y creará más de un conflicto ante los tribunales²⁹⁵.

Como se ha puesto de manifiesto la aplicación del artículo 140 puede conllevar algunas situaciones de conflicto que deberán ser resueltas por nuestros Tribunales, si no media alguna de las reformas propuestas para paliar el problema, aún así hemos de reconocer que esta regulación supone un gran avance para las garantías de los administrados²⁹⁶.

Por último antes de concluir este epígrafe e indirectamente relacionado con esta cuestión de los efectos, creemos que se ha perdido la oportunidad en

²⁹⁵No en vano algún sector doctrinal afirma que si bien lo “ya regularizado mediante una liquidación provisional no podrá ser objeto de una nueva liquidación administrativa posterior”, las reguladas en los apartados del 190. 2 y 3 RGAT son las excepciones ya que “las circunstancias que determinan el carácter provisional de la liquidación en estos supuestos hacen necesario permitir una revisión posterior de dicha liquidación”. ALCALÁ SACRISTÁN, C. (dir). *Manual de aplicación de los tributos*. IEF. Escuela de la Hacienda Pública. Madrid. 2008. Pág. 1033.

²⁹⁶... 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 órgano 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.

esta regulación de denominar correctamente, a nuestro juicio, a las liquidaciones provisionales. Como ya hemos manifestado en otro lugar²⁹⁷, desde el momento en que se reconoce auténticas funciones de comprobación ya sean primero abreviadas, con la LGT de 1963, o limitadas, con la actual, plasmada en un acto administrativo llamado liquidación la misma debiera haber sido calificada como parcialmente definitiva. Y ello porque “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»”. Coincidimos con la doctrina en que “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”²⁹⁸. En consecuencia, partiendo de la opinión de GARCÍA-BRAGADO DALMAU 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 haga²⁹⁹, podemos afirmar que nos encontramos ante liquidaciones parcialmente definitivas³⁰⁰.

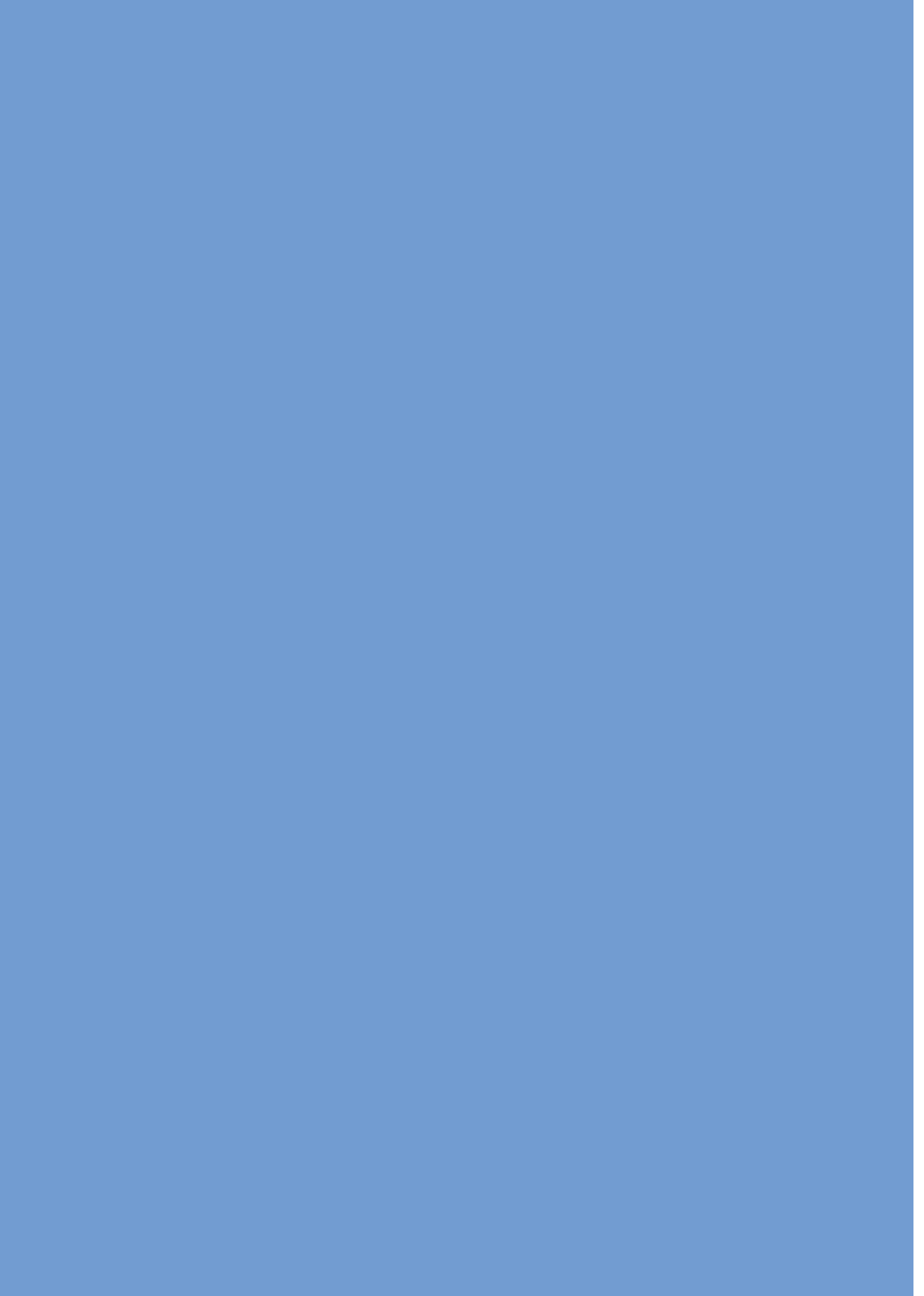
Nos referimos como tal a las liquidaciones resultantes del procedimiento de comprobación limitada o de valores o a procedimientos de comprobación inspectores, ya que la liquidación resultante de la verificación de datos según los casos podrá ser modificable por lo que no podría gozar de esta denominación.

²⁹⁷ Vid nuestros trabajos: “Las competencias comprobadoras de los órganos de gestión” Tributos Locales. núm. 40. 2004; *Los procedimientos...*, op. cit; “La Liquidación Tributaria y...”, op.cit.

²⁹⁸ PATÓN GARCÍA, G. “Ideas sobre ...”. op. cit. Pág. 146.

²⁹⁹ Vid. GARCÍA -BRAGADO DALMAU, A. *El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales*. Estudios de Derecho Tributario. Vol. II. IEF, Madrid. 1979.

³⁰⁰ La actual LGT “en esencia, limita las liquidaciones provisionales, tal y como las conocemos bajo la vigencia de la LGT/1963, a las practicadas en los procedimientos de verificación de datos. Así, las liquidaciones provisionales dictadas en los procedimientos de comprobación limitada, por mucho que sean calificadas como tales, producen unos efectos muy similares a los de las actuales definitivas. Sólo pueden ser rectificadas en perjuicio del contribuyente y en relación con lo ya comprobado, por motivos de nulidad de pleno derecho y por la aparición de nuevos hechos antes ignorados. Mayor estabilidad tienen las practicadas por la inspección, que sólo pueden modificarse en los supuestos previstos en el art. 101.4.a) y, lo que es más importante, únicamente en relación con los elementos de la obligación tributaria que no pudieron ser comprobados de manera definitiva (art.148. 3 LGT)”. MARTÍN FERNÁNDEZ, J./ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Las fases de los procedimientos...”, op. cit. Pág. 505.



CAPÍTULO CUARTO:

LAS LIQUIDACIONES AUTONÓMICAS Y SU FUTURO A LA VISTA DE LOS NUEVOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

a) La Agencia Tributaria de Andalucía.

El artículo 181 del EAA establece la obligación de crear por ley una Agencia Tributaria con la finalidad de obtener la efectiva aplicación de los recursos a su cargo y luchando contra el fraude fiscal. Según establece este mismo artículo ésta se encargará de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los tributos propios, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Junta de Andalucía. En relación con los demás impuestos cedidos gestionados por la Administración Tributaria del Estado en Andalucía se establece la posibilidad de realizar en los casos que se considere necesario una gestión compartida o una participación en los procedimientos tributarios según los casos. Además se prevé la asunción por esta en su caso de la gestión tributaria en relación con los tributos locales.

Cumpliendo con el Estatuto de Autonomía la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, -en adelante LATA- se crea la Agencia Tributaria de Andalucía³⁰¹. Se configura como un ente de derecho público con un régimen de especial autonomía funcional y organizativa, personalidad jurídica diferenciada y patrimonio y tesorería propios, adscrita al Consejería de Economía y Hacienda. Su creación, responde, según la propia Exposición de Motivos de la Ley que la regula, a la exigencia de que el modelo de organización en materia tributaria potencie la capacidad de gestión y la especialización y cuente con los medios materiales y personales idóneos, y con un régimen jurídico que se adapte a las singularidades de la actividad que debe desarrollar.

La opción de actuar en la aplicación y recaudación de los tributos a través de este modelo ha sido muy positiva en el marco estatal, como muestra el funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -en adelan-

³⁰¹ Ley desarrollada por el Decreto 324 / 2009, de 8 de septiembre, del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía.

te AEAT-, y su utilidad de cara a la mejora del gasto y la simplificación de la estructura administrativa apenas puede cuestionarse en nuestros días³⁰².

Por ello se crea una Agencia, que siguiendo la línea ya iniciada por la de Cataluña, pueda gestionarse y autoorganizarse en aras de la consecución de un sistema más eficaz lo cuál pasa sin duda, principalmente, por una mejora y simplificación de las labores de liquidación y recaudación³⁰³. Veamos cómo está regulada y previsto su funcionamiento.

1. *Naturaleza y principios de actuación.*

Como hemos mencionado, la Agencia tiene personalidad jurídica propia, plena capacidad y atribuciones para realizar las funciones que tiene encomendadas. Entre sus principios de actuación –artículo 7 LATA- destacan: la legalidad e igualdad en la aplicación de los tributos; la asistencia adecuada al ciudadano que facilite el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; la racionalización, agilidad y simplicidad en los procedimientos administrativos y en las actividades materiales de gestión; la búsqueda de adaptación permanente a los cambios del entorno económico y social; la colaboración social en la aplicación de los tributos; la lucha contra el fraude fiscal; la colaboración y, en su caso, coordinación con los restantes órganos y entidades de la Junta de Andalucía y con las demás Administraciones públicas, en particular con las Administraciones tributarias; el impulso en el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos y planificación, coordinación, eficacia y eficiencia.

De todos ellos, a nuestro juicio, tienen especial importancia la legalidad, la objetividad, la eficacia, eficiencia, asistencia al contribuyente, colaboración con la Administraciones y la lucha contra el fraude fiscal. Y para ello se crea por esta misma ley una Oficina de Defensa del Contribuyente –artículo 8 LATA- y se prevé la puesta en funcionamiento de un Consorcio con la Administración tributaria estatal en cumplimiento de lo establecido en el artículo 181.2 de nuestro Estatuto.

Ciertamente valoramos muy positivamente ambas iniciativas. La primera de ella porque todo organismo autónomo que fomente la Defensa del ciudadano, que en cumplimiento con nuestra Constitución Española, contribuye al sostenimiento de los gastos públicos, debe ser bienvenida. Y el segundo, porque tal y como está configurado nuestro ordenamiento jurídico tributario tras el sistema de cesión de tributos, la colaboración con la Administración no es

³⁰² En el mismo sentido COSTA I SOLÀ, J. “La Ley de creación de la Agencia Tributaria de Catalunya”. Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras. Suplemento núm. 3. Pág. 4.

³⁰³ La ley 7/2007, de 17 de julio crea la Agencia Tributaria de Cataluña.

sólo necesaria sino que debiera ser obligada. Conseguir, como explícitamente recoge la Exposición de Motivos de esta ley, “*la consecución del máximo de eficacia y eficiencia en la obtención de recursos, mejorar el servicio a la ciudadanía con mayor calidad de la atención y asistencia al contribuyente y luchar en condiciones óptimas contra el fraude fiscal*” ha de pasar necesariamente por una colaboración lo más efectiva y amplia posible con el Estado, sin que ello suponga ninguna merma a la autonomía del poder tributario de nuestra Comunidad Autónoma de Andalucía.

2. *Funciones y competencias de la Agencia.*

El artículo 6 LATA regula las funciones de la Agencia que podemos concretar en las siguientes:

- La gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los tributos propios, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Comunidad Autónoma, y de los recargos que puedan establecerse sobre los tributos estatales.
- El ejercicio de la potestad sancionadora en relación con todos los tributos y recargos cuya aplicación corresponda a la Agencia.
- La recaudación en período ejecutivo de los ingresos de Derecho público de naturaleza no tributaria de la Comunidad Autónoma.
- La revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos, de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y de recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de Derecho público de la Comunidad Autónoma, salvo las reclamaciones económico-administrativas y la revisión de actos nulos de pleno derecho.
- Las que se le atribuyan por el Consejo de Gobierno en relación con los demás tributos del Estado recaudados en Andalucía.
- La colaboración y coordinación con las demás Administraciones tributarias y, en particular, la participación en el Consorcio
- Las que pueda asumir por delegación en relación con la aplicación de los tributos locales.

Como cláusula final y para no configurar una lista cerrada se deja la vía abierta a aquellas funciones que se atribuyan expresamente por las leyes de Andalucía y los reglamentos dictados de conformidad con las previsiones específicas de una ley, así como cualquier otra actividad, competencia o función que específicamente se le atribuya en relación con los tributos y demás ingresos de Derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Los actos que dicten los órganos de la Agencia, en cuanto se dicjan en el ejercicio de sus funciones como poder público, son actos administrativos. De tal forma que las liquidaciones tributarias que se dicten por los mismos serán el resultado de los procedimientos estudiados y tendrán el mismo, ca-

rácter, naturaleza y efectos analizados por aplicación de la LGT. Nótese que la Agencia Tributaria Andaluza busca establecer un sistema de organización más operativo en el marco de aplicación de los tributos establecido por nuestra normativa general.

3. Estructura organizativa.

La Agencia –artículos 10 a 15 LATA- se estructurará en los órganos de gobierno, ejecutivo y de control siguientes:

- La Presidencia. Corresponderá a la persona titular de la Viceconsejería competente en materia de Hacienda y ostentará la superior representación institucional de la Agencia, la presidencia del Consejo Rector, la jefatura superior del personal, y otras facultades que se puedan determinar.
- La Vicepresidencia. Corresponderá a la persona titular de la Secretaría General competente en materia de Hacienda, que asistirá a la Presidencia en sus funciones y la sustituirá en caso de ausencia, enfermedad o causa de abstención de su titular.
- El Consejo Rector. Es el órgano superior de gobierno de la Agencia, que ostenta la alta dirección y establece las directrices de actuación de acuerdo con las emanadas de la Consejería a la que se adscribe³⁰⁴. El Consejo Rector estará compuesto por: La persona titular de la Presidencia de la Agencia; la persona titular de la Vicepresidencia de la Agencia; la persona titular de la Dirección General competente en materia de tributos; la persona titular de la Dirección de la Agencia; Seis vocalías nombradas por el Consejo de Gobierno a propuesta de la persona titular de la Consejería competente en materia de Hacienda.

Además se configura como órgano ejecutivo de la Agencia a la Dirección y se prevé que en el seno de la misma exista una Comisión de Control. A la Dirección se le encarga la dirección y representación legal ordinaria de la Agencia, la adopción de las medidas necesarias para la ejecución de las

³⁰⁴El artículo 13. 5 LATA recoge las siguientes atribuciones del Consejo Rector que no son susceptibles de delegación:

- a) Formular la propuesta del contrato de gestión.
- b) Aprobar el plan de acción anual.
- c) Aprobar el anteproyecto de presupuesto anual de la Agencia.
- d) Aprobar las líneas generales de la política de recursos humanos.
- e) Proponer el catálogo y la relación de puestos de trabajo.
- f) Aprobar y elevar la propuesta de oferta de empleo público de la Agencia, para su integración en la Oferta de Empleo Público de la Junta de Andalucía, así como la determinación de los criterios de selección.
- g) Formular las propuestas de aceptación o autorización por el Consejo de Gobierno de encomiendas de gestión y delegación de funciones y competencias conforme a lo previsto en el artículo 30.2.
- h) Autorizar los convenios que celebre la Agencia. En cualquier caso, para celebrar los convenios previstos en el artículo 181.4 del Estatuto de Autonomía para Andalucía se requerirá la previa autorización del Consejo de Gobierno.
- i) El seguimiento, la supervisión y el control superiores de la actuación de la Agencia.
- j) Aprobar las cuentas anuales.
- k) Cualquier otra que se le atribuya en esta Ley, en el Estatuto y en las demás disposiciones de aplicación, así como las que se le deleguen.

decisiones del Consejo Rector y de la Presidencia, la gestión del personal, formular las cuentas anuales, así como las facultades que no estén expresamente atribuidas a otro órgano. Por su parte, a la Comisión de Control le corresponderá informar sobre la ejecución del contrato de gestión y del plan de acción anual y, en general, sobre todos aquellos aspectos relativos a la gestión económico-financiera que deban conocer los órganos de gobierno de la Agencia.

En relación con el personal se le permite a la Agencia un desarrollo de su política propia en la materia conteniendo dentro de ella personal funcionario y laboral reservándose al personal funcionario el ejercicio de potestades públicas como, por otra parte, no podía ser de otra forma. Se busca igualmente el fomento de la formación del personal. Por último, y en relación con el mismo se crean varias especialidades dentro del Cuerpo de funcionario –Dips. Ad. 1ª, a 3ª: a saber, la especialidad de Inspección y Administración Tributaria; especialidad de Gestión y Valoración Tributaria; y, la especialidad de Asistencia Tributaria. Y se mantienen por Dips. Adic 6ª el ejercicio de las competencias atribuidas a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, en los términos que explicaremos en el epígrafe siguiente, si bien corresponderá a la Agencia las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería competente en materia de Hacienda.

En conclusión, la Ley 23/2007, de 18 diciembre, supone un paso más en el camino iniciado por el Estatuto de Autonomía de consolidación de la autonomía política y administrativa de las Comunidades Autónomas, que implica autonomía financiera y una progresiva profundización en el principio de corresponsabilidad fiscal, que alcanza su máximo nivel en Andalucía con el correlativo peso de los tributos propios y el incremento de competencias normativas sobre los tributos cedidos y paralelamente sobre la gestión tributaria. Creemos que, sin duda, la creación de este Organismo, va a colaborar en una mejor aplicación de los tributos en Andalucía.

b) Las oficinas liquidadoras del Registro Hipotecario en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Descrita la naturaleza, organización y estructura nos interesa particularmente detenernos en las oficinas mencionadas del Registro Hipotecario que si bien controladas por la ATA tiene su propia organización y funcionamiento desde antiguo en la gestión de dos impuestos: el ITP-AJD y el ISD. Y ello, por la atribución especial de su gestión encargada en la Comunidad Autónoma de Andalucía, en ocasiones, a éstas llamadas oficinas liquidadoras del Registro Hipotecario.

En efecto en la Comunidad Autónoma de Andalucía, mediante los Decretos 316/1987 y 247/1991, ambos de 23 de diciembre, estableció las competencias en orden a la gestión y liquidación del ITP-AJD y del ISD, 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 hipotecarios³⁰⁵. 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 mismos³⁰⁶.

De tal forma que se mantiene una atribución funcional especial que se venía ejerciendo desde el siglo XIX³⁰⁷, cuya naturaleza jurídica queda configurada, en palabras del Tribunal Supremo en sentencia de 12 de julio de 2003, como una encomienda³⁰⁸. Esta atribución en Andalucía se realiza por el Decreto 106/1999, de 4 de mayo, de recaudación de tributos, si bien introduce determinados matices: atribuye esta competencia a los Registros de la Propiedad en aquellos municipios que no existan Delegaciones Provinciales u Oficina Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda 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 Hipotecario³⁰⁹. Por último, se prevé la firma de un convenio

³⁰⁵ Para un estudio detallado de las atribuciones contenidas en la normativa de estos impuestos nos remitimos a lo expuesto en nuestro trabajo: "Las oficinas liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro". OL, Revista tributaria Oficinas Liquidadoras. núm. 12/2008. Págs. 13-22.

³⁰⁶ Como es sabido, en la actualidad la cesión tributaria a las Comunidades Autónomas es regulada por la Ley 21/2001, de 27 diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

³⁰⁷ La atribución de la función liquidadora de los Registradores de la Propiedad ya se contemplaba en la Ley Hipotecaria de 1861. Esta atribución se consolidó con el paso de los años, así el Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes regulado por Ley de 21 de marzo de 1958, y por Decreto 176/1959, de 15 de enero, que lo desarrollaba, contemplaba la gestión del mismo a través de las Oficinas Liquidadoras, además de las Administraciones Provinciales y de los Abogados del Estado. Es en 1967 cuando se crean los Impuestos sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, así como sobre Sucesiones, por Decreto 1018/1967, de 6 abril, en los cuáles se mantienen a las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario como competentes para las funciones de gestión. Esta función de liquidación se confirma por la regulación propia del ITP-AJD por la Ley 32/1980, de 21 de junio seguida del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. Posteriormente, la aprobación de la cesión de determinados tributos por Ley 30/1983, de 29 de diciembre, no variará la situación al subrogar a todas las Comunidades Autónomas en todos los derechos y obligaciones de la Hacienda Estatal como ocurre hasta nuestros días.

³⁰⁸ STS 12 de julio 2003, [F. 3º]. Para un estudio detallado sobre la naturaleza de estas Oficinas Liquidadoras vid nuestro trabajo "Las oficinas liquidadoras...", op.cit. Pág. 17-18.

³⁰⁹ El propio Decreto contenía un anexo precisando esas oficinas liquidadoras. En la actualidad la relación de estas oficinas la contempla el Decreto de 2 de enero de 2008. Regulación que realiza en base a la autorización contenida Disposición Final Primera del Decreto 106/1999, en la redacción dada por el Decreto 429/2000, de 14 de noviembre, que faculta al titular de la Consejería de Economía y Hacienda a modificar mediante Orden la determinación de las Oficinas Liquidadoras que se contiene en su Anexo I cuando resulte afectada por reestructuraciones de los distritos hipotecarios y dicha modificación no suponga alteración de los términos municipales adscritos.

para regular de manera más pormenorizada las actuaciones de estas Oficinas Liquidadoras. En el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el mismo es suscrito entre la Consejería de Economía y Hacienda y los Registradores de la Propiedad y en él se establecen las condiciones en que las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario ejercerán las funciones atribuidas por Decreto 106/1999. Este convenio se publica por Resolución de 16 de octubre del 2000 y en él se contienen las funciones de estas oficinas, entre las que destacamos las de liquidación, de recepción de autoliquidaciones y, en su caso, de revisión de las mismas y sus documentos, así como la tramitación de expedientes derivados de la comprobación de valor³¹⁰; igualmente recoge el Convenio las competencias de la Junta con carácter exclusivo, entre las cuáles debe destacarse la inspección de los hechos imponible³¹¹. Por su parte la Disposición Adicional Sexta de la Ley 23/2007, de creación de la Agencia Tributaria Andaluza, mantiene expresamente las competencias atribuidas a estas Oficinas.

³¹⁰ *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 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.

³¹¹ El Convenio suscrito por la Comunidad Autónoma Andaluza, si bien en su Cláusula Decimotercera prevé la vigencia del mismo hasta el 31 de diciembre de 2007, se entiende automáticamente prorrogado por periodos sucesivos, salvo renuncia expresa de alguna de las partes con seis meses de antelación. Por lo que confirmamos su vigencia al cierre de este trabajo. El mismo señala : *"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 imponible.

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.

Por tanto nos encontramos ante órganos administrativos con auténticas competencia de Gestión, dependientes de las distintas Comunidades Autónomas que vienen a desarrollar determinadas funciones que, de no existir la normativa citada, deberían ser llevadas a cabo por la Administración autonómica. Ello nos lleva a plantearnos el alcance de las actuaciones estas llamadas Oficinas Liquidadoras de los Registros Hipotecarios. En efecto, su denominación, ¿nos debe llevar a concluir que su labor se ciñe a lo que establecía para las mismas la antigua LGT, o debemos sostener que son órganos encargados de la Gestión que tienen a su alcance las posibilidades funcionales que establece la LGT para los órganos de gestión? Siguiendo con la regulación del Decreto 106/1999, de 4 de mayo, la cuestión es meridianamente clara al asignar –artículo 1- las “funciones de gestión y liquidación” (...) a “las oficinas liquidadoras del Distrito Hipotecario”, en los casos en que no haya Delegaciones provinciales u Oficinas Dependientes de la Conserjería de Economía y Hacienda, o servicios de ingresos públicos de las mismas, para el ámbito del ITP-AJD e ISD, si bien bajo la coordinación de la Dirección General de los Tributos e Inspección Tributaria de la Junta³¹².

En consecuencia, entendemos que la gestión tributaria encargada a las oficinas liquidadoras se asimila a la contenida en el artículo 117 de la LGT si bien, por las características especiales de los tributos que le son encargados, no todas serán utilizadas por los mismos. Piénsese en el procedimiento de devolución pensado para el ámbito del IRPF, por ejemplo. Ahora bien, con todas las consecuencias que ello puede conllevar, tal y como está previsto en la normativa, y tras el reconocimiento como órganos dependientes de la Administración del Tribunal Supremo ya comentado, las Oficinas Liquidadoras tienen atribuidas análogas funciones a las contempladas en nuestro ordenamiento para los órganos de gestión³¹³, si bien, como se ha puesto de manifiesto, únicamente en la medida que se adapten las mismas a los tributos que les son

³¹² Y así queda plasmado en el Convenio referido firmado para nuestra Comunidad que les atribuye las siguientes funciones:

“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”.

³¹³ De hecho estos órganos de gestión son definidos en el artículo 116 del RGAT como “los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 117 LGT, así como otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica”.

encomendados. De esa forma se ha evolucionado de un sistema en el que el concepto de Oficina liquidadora se ajustada a las funciones desarrolladas a un nuevo marco en el que las que probablemente tengan una menor importancia sean precisamente esas funciones de liquidación.

De este modo, aunque la práctica nos pueda llevar a pensar que estas Oficinas únicamente utilizarán el procedimiento de comprobación de valores, puesto que efectivamente es el más frecuente en la gestión de los tributos encomendados, la realidad es que cualquier actuación que no implique una mera comprobación de valor sino apreciación jurídica, como puede ser la procedencia de una deducción, tendrá que realizarse a través de un procedimiento de comprobación limitada según el artículo 136 LGT. Y, ello, porque tal y como está configurada la liquidación en la LGT, la misma es el resultado o bien de un procedimiento iniciado mediante declaración, o de una verificación de datos, o de una comprobación de valores o de un procedimiento de comprobación limitada, siendo ésta última la que se encaja al supuesto planteado. Dicho de otra forma, no podrán las oficinas liquidadoras escudarse en el procedimiento de comprobación de valores cuando, más allá de la fijación de la capacidad económica sujeta a gravamen, deban efectuar apreciaciones jurídicas entre las que se encuentra frecuentemente la apreciación de la prescripción; tampoco podrán limitarse a las previsiones de aquel procedimiento cuando califiquen las operaciones realizadas por los coherederos en el marco del ISD.

En efecto, la regulación de la LGT está abriendo unas posibilidades bastante amplias a las citadas Oficinas Liquidadoras, que habrían de ejecutarse, básicamente a través del procedimiento anunciado. En principio, nada impide la utilización de los procedimientos mencionados en la Ley, ni tampoco la de los contemplados en el RGAT, pero, a nuestro juicio, en relación con el trabajo llevado a cabo por los mismos, además de la conocida comprobación de valores, va a tener gran importancia la posibilidad de utilización del procedimiento de comprobación limitada. Insistimos en la importancia de este procedimiento no sólo porque permite a esas oficinas, y en suma al Registrador, comprobar todos los elementos de una determinada situación fiscal siempre y cuando no se realice examen de contabilidad mercantil, sino por los efectos que para el mismo prevé el artículo 140 LGT, no referimos a la preclusividad. Como se ha visto en capítulos anteriores, una de las grandes apuestas de la LGT ha sido precisamente el otorgar carácter preclusivo a estas liquidaciones resultantes de la comprobación limitada. Por lo que los Registradores deberán asegurarse de sus apreciaciones jurídicas antes de utilizar esta posibilidad que le brinda el ordenamiento so pena de cercenar una ulterior liquidación que pudiera practicarse por la Administración autonómica.

Ciertamente, la encomienda que se hizo a las Oficinas Liquidadoras fue acertada en el sentido de facilitar la gestión y acercar la Administración al

ciudadano, además de facilitar la aplicación de las figuras tributarias encomendadas. Ahora bien, podríamos plantearnos, tal y como está configurada en la actualidad, si estas oficinas tienen que soportar el trabajo derivado de la complejidad que puede llegar a suponer un procedimiento de comprobación limitada. Y ello, no sólo de cara a las propias oficinas sino a la posible litigiosidad que pudiera generarse con la impugnación por los contribuyentes de la competencia concreta en cada caso de los mismos, que puede provocar no sólo un aumento nada deseable de asuntos ante nuestros Tribunales, sino por la posible anulación de distintas liquidaciones que supusiera un aumento de presión sobre las señaladas Oficinas. Piénsese que, aún reconociendo el carácter administrativo de las Oficinas Liquidadoras, éstas no tienen a su alcance las mismas posibilidades de información e investigación a la hora de realizar una comprobación limitada, cuyos efectos, recordemos, son parcialmente definitivos pudiendo ser impugnadas por el contribuyente no sólo por la alegada falta de competencia, cuya atribución por la LGT hoy parece clara, sino por motivos de indefensión, por ejemplo.

En definitiva, la LGT abre un notable campo de actuación de las Oficinas Liquidadoras que probablemente debiera ser concretado en la firma de los futuros convenios de atribución funcional a las mismas.

c) Aproximación al poder tributario de las Comunidades Autónomas. La liquidación autonómica.

Hemos de comenzar esta parte de nuestro trabajo partiendo siquiera de un breve estudio del poder tributario en las Comunidades Autónomas. En efecto, debemos admitir que la liquidación tributaria no está dotada de un régimen distinto o particular por el hecho de utilizarse en una Comunidad Autónoma. Es más su régimen jurídico es el mismo y su regulación se contiene en la LGT y el RGAT -artículo 1 LGT-de la forma expuesta en los capítulos anteriores³¹⁴.

Como es bien sabido, nuestro ordenamiento jurídico, como consecuencia de la distribución competencial recogida en los artículos 148 y 149 CE 1978, es reflejo de un sistema de poder descentralizado que sin llegar a responder a un sistema federalista contiene características también de un sistema centralizado. Ello hace que, en todos los ámbitos, y en concreto, en el Derecho Tributario, encontremos varias Administraciones posibles acreedoras de la obliga-

³¹⁴Incluso el régimen que se prevé en los territorios forales a pesar de tener su propia legislación va a ser muy similar en este particular. Si bien hemos de aclarar que, debido a las características de este trabajo, cuando nos referimos a las Comunidades Autónomas lo haremos siempre refiriéndonos a las incluidas en el sistema general, excluimos, por tanto, los llamados sistemas especiales, de los territorios históricamente aforados (disp. Adicional primera de la Constitución, disp. Adicionales primera y segunda de la LOFCA). Es decir, los regímenes de Navarra y el País Vasco que se articulan bajo el sistema de conciertos y convenios económicos del Estado y cuya peculiaridad principal es la mayor autonomía en relación al poder normativo.

ción tributaria. Así, no sólo existe en nuestro ordenamiento la Administración Estatal, sino también la Autonómica y la Local. Lógicamente, los órganos de gestión, tanto de las Comunidades Autónoma como de los Entes Locales, no son distintos ni se rigen por normativa diferente de los órganos estatales integrados en la AEAT. Ahora bien, la Gestión en las Comunidades Autónomas merece un estudio especializado. En efecto, los órganos de gestión de la AEAT tendrán labores distintas a los de las Comunidades Autónomas, pero ello no se producirá atendiendo a atribuciones funcionales distintas de 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 con unas circunstancias concretas, como veremos a continuación. Sus particularidades, por tanto, derivarán de la figura impositiva concreta en la que se utilice dicho instituto y de la propia organización de la Comunidad Autónoma.

El poder financiero de las Comunidades Autónomas aparece regulado en nuestra Constitución la cuál lo dota del siguiente contenido:

- a) Las CCAA en virtud del art. 133. 2 CE podrán establecer y exigir tributos (art6.1 LOFCA), siempre y cuando se respeten los hechos impositivos gravados por el estado (art. 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.
- b) Las Cortes, en materia de competencia estatal podrán atribuir a todas o algunas de las Comunidades competencias para dictar normas en materias exclusivas del Estado, como será la Hacienda Estatal. (150.1 CE)
- c) Las CCAA podrán actuar como delegado o coordinador del Estado en la recaudación, liquidación y gestión de los tributos del Estado (art. 156.2 CE). De igual forma respecto de los tributos cedidos, podrán asumir competencias normativas. (art19 LOFCA tras reforma Ley 14/1996).
- d) Las CCAA elaboran sus propios presupuestos que serán controlados por el Tribunal de Cuentas del Estado (153.d CE).
- e) Las CCAA podrán participar y colaborar en los proyectos de planificación económica del Estado. (art.131 CE).
- f) Las CCAA contarán para su financiación con los recursos financieros contemplados en el art.157 CE y desarrollados en la LOFCA³¹⁵.

³¹⁵ Son los que siguen:

Los ingresos procedentes de su patrimonio y los demás ingresos de Derecho privado. (art5 LOFCA).
 Sus propios tributos (Impuestos, tasas y contribuciones especiales). (arts. 6 a 9 LOFCA)
 Los tributos total o parcialmente cedidos por el Estado (art.10 y 11 LOFCA).
 Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos estatales (art12 LOFCA).
 Las participaciones en otros ingresos del Estado. (art.13 LOFCA).
 Las asignaciones que se establezcan en los presupuestos generales del Estado.(art. 15 LOFCA).
 Las transferencias del fondo de compensación Interreteritorial. (art.16 LOFCA).
 El producto de las multas y sanciones impuestas en el ámbito de sus competencias. (Art. 4 g) LOFCA).

Dicha potestad se rige por nuestra Constitución así como por la normativa propia de cada Comunidad Autónoma. Nuestro Estatuto Andaluz- artículo 179.1-, en este sentido proclama el respeto a la CE y sus principios “*de capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria, progresividad y no confiscatoriedad*”. Igualmente partiendo de reconocer la función primordial de recursos para la recaudación de ingresos públicos, se admite la posibilidad por el art. 179. 2 de que los mismos sean “*instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, protección ambiental y bienestar social*”.

En el ámbito estrictamente tributario, los recursos de que van a disponer las Comunidades Autónomas tienen un doble origen: los que provienen de los tributos estatales, bien por el mecanismo de cesión o bien a través de los recargos sobre tributos estatales y, los propios de los tributos establecidos por la Comunidad Autónoma³¹⁶.

Por tanto, por un lado, existen tributos cuyo origen se encuentra en la propia Hacienda Autonómica ya que éstas tienen la posibilidad de crear tributos, sobre los cuáles, lógicamente, tendrán toda la competencia, tanto de gestión e inspección, como de recaudación. Como sabemos, las Comunidades Autónomas tienen capacidad legislativa, y en virtud del artículo 133. 2 CE, podrán establecer y exigir tributos (artículo 6.1 LOFCA), si bien con las limitaciones que le imponen el artículo 157.2 CE y los artículo 6 y 9 de la LOFCA; en concreto nos referimos al respeto a los hechos imponible gravados por el Estado, a la prohibición de establecer medidas tributarias que obstaculicen la libre circulación de mercancías, servicios y capitales, o de adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera del territorio y al respeto en relación a las materias gravadas por las Corporaciones Locales, sólo en los supuestos y términos que la legislación local contemple. Creemos necesario mencionar que esta vía, hoy por hoy, es bastante residual ya que estas limitaciones, así como el hecho de que las Comunidades Autónomas no quieran subir de forma muy perceptible a los ciudadanos la presión fiscal, hacen que la verdadera fuente de recursos tributarios sea la cesión sobre impuestos de titularidad estatal que veremos a continuación³¹⁷.

³¹⁶Para el caso de Andalucía, el Estatuto de Autonomía, regulado por Ley 2/2007, de 19 marzo -en adelante EAA-, en su artículo 176.2. a), efectivamente establece: “2. *Constituyen recursos de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía: a) Los de naturaleza tributaria definidos por el producto de: Los tributos propios establecidos por la Comunidad Autónoma. Los tributos cedidos por el Estado. Los recargos sobre tributos estatales*”.

³¹⁷Como se ha manifestado: “las CCAA siguen siendo muy reacias a aumentar su corresponsabilidad fiscal y, cuando lo hacen, utilizan las vías que resultan menos perceptibles para sus ciudadanos”. GARCIA-INÉS, M.J/ÁLVAREZ.S. “Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”. Rev. Crónica Tributaria. Núm. 121. 2006. Pág. 58.

La Comunidad Autónoma de Andalucía, haciendo uso de esta potestad, tiene establecidos los siguientes tributos propios³¹⁸:

1. -. Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera.
2. -. Impuesto sobre Vertidos de las Aguas Litorales.
3. -. Impuesto sobre Depósito de Vertidos Radioactivos.
4. -. Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos.
5. -. Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas.

Por otro lado, el Estado puede ceder parcial o totalmente determinadas figuras tributarias, tal y como prevé la normativa y en función del alcance de esa cesión las Comunidades Autónomas tendrá unas determinadas competencias³¹⁹. En la Comunidad Autónoma Andaluza lo recoge el artículo 178.1 y 180 EAA. 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 tributo: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Patrimonio³²⁰ -en adelante IP-; Tributos sobre el Juego; Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

En consecuencia, en relación con la gestión de estos tributos cedidos y tras el establecimiento de este sistema por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, serán los órganos propios de las Comunidades Autónomas los que se encarguen de ejercer dichas competencias, lo cuál, sin duda, abarca a la liquidación tributaria. Entre ellas destacamos las funciones de liquidación³²¹, de verificación, de comprobación abreviada, y, tomando un papel de gran importancia por las características especialmente del ITP-AJD y del ISD, el procedimiento de comprobación de valores. En concreto, en materia de gestión y liquidación, las Comunidades Autónomas, en

³¹⁸Establecidos todos ellos por la Ley 18/2003 de 29 de diciembre sobre medidas fiscales y administrativas, salvo el de Tierras Infrutilizadas que se regula en los arts.30 a 41 de la ley de Reforma Agraria Andaluza, ley8/1984 de 3 de Julio.

³¹⁹En 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.

³²⁰Como ya hemos mencionado en otra parte del presente trabajo el Impuesto sobre el Patrimonio de titularidad estatal ha sido bonificado en su totalidad para los obligados por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre. Si bien en la medida en que el mismo sigue vigente, y, por tanto, su cesión también, creemos necesario incluirlo en la relación.

³²¹Hemos de tener en cuenta que la función de liquidación poco a poco se va convirtiendo en residual toda vez que se van generalizando el sistema de autoliquidación. Para el ITP aparecía contemplado en el art.99 del RD 828/1995 de 29 de mayo y para el ISD, como ya hemos mencionado, se estableció por la Ley 62/2003.

relación a los mismos serán, competentes para: la incoación de expedientes de comprobación de valores; la realización de actos de trámite y liquidación; la calificación de infracciones e imposición de sanciones; desarrollo del sistema con la adecuada publicidad e 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 gestión³²².

Sin embargo, les quedan vedadas a las Comunidades Autónomas las siguientes actuaciones: La contestación a las consultas del artículo 107 LGT (salvo las referidas a disposiciones propias de cada Comunidad Autónoma); 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 Transporte³²³ y la concesión de determinadas exenciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos³²⁴.

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 y por tanto no afecta a la liquidación tributaria. 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.

Hemos de tener en cuenta que el alcance de la cesión, en algunas figuras tributarias, es muy amplio, llegando, en ocasiones a producir situaciones de desigualdad entre ciudadanos del mismo territorio, España, pero de distinta Comunidad Autónoma³²⁵. La aplicación e interpretaciones que se han hecho

³²²Nos referimos a funciones englobadas dentro de la Gestión Tributaria concretamente. En materia de recaudación tanto en Cataluña como Andalucía, tras la aprobación de los Estatutos de autonomía se ha ampliado la competencia de estas Comunidades.

³²³Las actuaciones son:

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).

³²⁴Estas son:

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.

³²⁵Debido a las características de este trabajo no podemos realizar un estudio comparativo de las mediadas aprobadas en estos impuestos cedidos por unas y otras Comunidades, pero a título de ejemplo sirva, las

de la Ley 21/2001 ha provocado una competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas que viene generando numerosos problemas³²⁶. Si bien es cierto que las Comunidades Autónomas necesitan medios para autofinanciarse no lo es menos la autonomía financiera no debe provocar disfunciones y contradicciones constantes en nuestro sistema tributario. En la actualidad, a través de los mecanismos de deducción, bonificación, etc, las Comunidades Autónomas estas asumiendo decisiones que son propias del Estado como puede ser el hecho de la supresión en la aplicación práctica, que por otra parte es la que interesa al ciudadano, de un determinado impuesto, como es el caso del ISD. Situación que nos debe hacer reflexionar sobre la articulación y organización del sistema impositivo autonómico, y la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, en futuras reformas legales³²⁷. Junto a estos dos recursos se configuran la posibilidad de establecer recargos sobre tributos estatales. Los recargos consisten en la aplicación de un porcentaje sobre la base o la cuota, a modo de un sobrepuesto del tributo previo sobre el que

adoptadas por la Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y las transmisiones *mortis causa* cuando los herederos sean ascendientes o descendientes directos. Desde la bonificación que estableció, de forma pionera, la Comunidad Autónoma de la Rioja, que a través de la técnica de la deducción eliminó prácticamente en su totalidad el gravamen sucesorio de padres a hijos, de abuelos a nietos, entre ascendientes y descendientes o entre cónyuges, hasta las Medidas adoptadas por la Comunidad de Madrid en relación con la sucesión por hijos menores de 21 años u otras medidas como las de la Comunidad Autónoma de Castilla y León o la cántabra. Por ejemplo para el caso de Andalucía podríamos plantearnos si esto es acorde con la manifestación contenida en Nuestro Estatuto –artículo 179.4– por la que la Comunidad Autónoma actuará de acuerdo con los principios de armonización, preservando la unidad de mercado. ¿Cómo podemos lograr este fin? ¿Cómo armonizamos tendiendo a dejar la regulación del Estado como está o acercándonos a la regulación de otras Comunidades Autónomas? Sin duda, se trata de una cuestión muy compleja cuya resolución se plantea muy complicada.

³²⁶ Como se ha manifestado: “El principal problema, a nuestro entender, es que la aprobación por parte de una Comunidad Autónoma de una medida en principio claramente favorable para sus ciudadanos, puede provocar el efecto contrario. Como hemos podido comprobar, cuando una cámara autonómica, en ejercicio de sus competencias normativas, modifica el ISD provocando una rebaja importante en su recaudación, lo más normal es que las CCAA limítrofes utilicen la misma técnica, aumentando incluso las deducciones y bonificaciones. Ello puede llevar a muchos ciudadanos de la primera a modificar su lugar de residencia con el fin de beneficiarse de las normas aprobadas en las siguientes, lo que no sólo provoca efectos en relación con la recaudación del ISD sino también respecto de otros tributos. Evidentemente, cada Comunidad debe ser consciente de estas circunstancias, y responsable de las consecuencias económicas que deriven de ellas”. GARCÍA CALVENTE, Y “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Adecuación a la Constitución y propuestas de reforma” en la obra colectiva LASARTE ÁLVAREZ, J (ed). *XIII Congreso Internacional de Derecho y familia: La familia ante el Derecho Tributario*. Comares. 2005. Pág. 258.

³²⁷ Mientras que hay sectores doctrinales que consideran que ciertos impuestos no debieran ser objeto de cesión por sus especiales características; Así manifestaba GARCÍA AÑOVEROS “Existen contraindicaciones notables para la cesión de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones. (...) Las dificultades de las Administraciones autonómicas para gestionar impuestos personales, que requieren en numerosas ocasiones actuaciones en todo el territorio español, son evidentes. Es cierto que una buena coordinación y colaboración podría ayudar muy eficazmente. Pero las Administraciones tributarias de las CC. AA. tienden a constituir compartimentos estancos entre sí y en relación con la Administración del Estado (...). Quizá sería la ocasión de reconsiderar la decisión errónea que se tomó en el Estatuto catalán y en los demás Estatutos, y consiguientemente en la LOFCA. Y esta medida se podría tomar sin modificar ni la LOFCA ni los Estatutos, ya que éstas han previsto la alteración de los impuestos cedidos por ley ordinaria”. GARCÍA AÑOVEROS, J. “Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”, Hacienda Pública Española, núm. 101, 1986, pág. 394. Otros abogan por sustituir el actual modelo por una fórmula que convierta en tributos propios de las Comunidades Autónomas, con plena capacidad normativa sobre ellos, los actuales tributos cedidos. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, pág. 317.

recaen³²⁸. Estos recargos nacen con anterioridad al sistema de cesión actual y buscaban dar cierta autonomía financiera a las Comunidades Autónomas. En el momento que éstas tiene potestades normativas y pueden, en ciertos impuestos, modificar los tipos impositivos, y el hecho de que su utilización se aprecia directamente por los contribuyentes, haciéndolos poco populares, ha hecho que los mismos hayan perdido importancia. A excepción de los recargos sobre el juego que se siguen estableciendo por las Comunidades Autónomas.

Referido el sistema tributario autonómico podemos comprobar que no existe ninguna particularidad en relación con las liquidaciones tributarias que puedan dictar los órganos de las correspondientes Administraciones Autonómicas. Ciertamente, la LGT y su ampliación de competencias de los órganos de gestión provoca que las propias Autonomías deban plantearse las posibilidades que les brinda a sus órganos de gestión, dedicados básicamente y principalmente, en Comunidades Autónomas como la nuestra, a la comprobación de valores. Toda vez que la LGT es de aplicación general en nuestro ordenamiento todo lo manifestado en relación con la gestión tributaria debe ser aplicado para estos Entes. Sin duda, una apuesta por parte de nuestra Comunidad Autónoma, por los citados órganos y procedimientos puede elevar los niveles de efectividad en el control de los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía., produciéndose un acercamiento a uno de los objetivos marcados por nuestro Estatuto de Autonomía- artículo 181. 1- como es el velar *por la efectiva aplicación de los recursos a su cargo y luchando contra el fraude fiscal*.

En definitiva puede concluirse que la importancia de la liquidación autonómica no radica en unas especiales características de la misma en cada Comunidad Autónoma, sino en función de cómo esté configurada y la importancia que tenga en las figuras tributarias para las que se tenga competencia en esta materia, bien por estar cedidas o bien por ser propias de la Comunidad Autónoma.

³²⁸Para un estudio sobre los mismos Vid. GOROSPE OVIEDO, J.I. "La figura del recargo autonómico", en la obra colectiva PEREZ DE AYALA, J.L (coord.) *Estudios del Sistema de Financiación Autonómica*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid. 2002.

CAPÍTULO QUINTO:

LA LIQUIDACIÓN COMO GARANTÍA PARA LA ADMINISTRACIÓN Y EL ADMINISTRADO

A modo de conclusión y llegados a este punto de nuestro trabajo creemos conveniente hacer una valoración sobre la importancia que tiene la liquidación tributaria en nuestros días. De hecho comprobamos que el paso de los años no sólo no ha hecho que pierda importancia sino que, al contrario, tras su reformulación, se ha convertido en el instrumento fundamental en la aplicación de los tributos en torno a cuál giran la mayoría de los procedimientos y las asignaciones de competencias. En efecto, la misma no es sólo heredera de la tradición o historia que pueda llevar tras de sí, sino que supone una garantía fundamental tanto para el obligado como para la propia Administración.

Como ha quedado expuesto a lo largo de este trabajo nos encontramos ante un acto administrativo cuya regulación, cada vez más exhaustiva y completa, consigue hacer del mismo este objeto de garantía. Este instrumento jurídico pone de manifiesto a las dos partes implicadas en un procedimiento de un contenido jurídico con vocación de permanencia en el tiempo.

Para la Administración se trata de un instituto jurídico que le permite plasmar su actuaciones creando seguridad en el receptor del mismo, el obligado. De tal forma que se responde al principio de eficacia de la Administración, así como al del respeto al principio de no ir contra de sus propios actos. Cuanto más clara sea la regulación de un instituto como éste, y el contenido que la Administración plasme en él, mejores serán las relaciones con el contribuyente lo cuál provocará una disminución de la conflictividad que a todos interesa. Ello, a su vez, conlleva unas ciertas obligaciones para la misma que pueden concretarse en la exigencia de que los procedimientos se lleven a cabo con todas las garantías, principio constitucional, y por tanto se realicen de forma adecuada a lo establecido por la Ley. La Administración goza, como sabemos, de gran discrecionalidad y prerrogativas para poder verificar, comprobar o investigar a un contribuyente y ello le exige que deba responder a la misma siendo escrupulosa en la aplicación de los procedimientos y, en el caso que nos ocupa, en su plasmación en la liquidación tributaria.

Hemos de manifestar el gran avance que ha supuesto la nueva regulación de la LGT del RGAT, que ha optado por un acercamiento, a nuestro juicio acertado, a la LRJ-PAC, pero ahora llega el momento de exigirle a nuestra Administración su respeto y aplicación más correcta. Ello sin duda produce efectos positivos para todos, ya que de nada sirve una mejor regulación si las actuaciones que se realizan no la respetan todo lo que debiesen. Creemos que se ha producido un gran avance en la aplicación de los tributos y el siguiente reto es mejorar las relaciones del contribuyente para con el Fisco de tal forma que se reduzca el nivel de conflictividad ante nuestros Tribunales. Sin duda, una cuestión pendiente.

Por su parte, el obligado goza de un instituto que le garantiza que lo comprobado de una forma ya sea por Gestión o Inspección no podrá ser revisado de nuevo, lo cuál supone un avance muy importante. La liquidación tributaria es una manifestación clara del principio de seguridad jurídica en tanto se convierte en un elemento de certidumbre para el obligado tributario.

Menos avances encontramos en relación a las consecuencias que se derivan de la declaración de nulidad de las liquidaciones. Efectivamente, como garantía para el contribuyente se establecen unos procedimientos reglados, unos contenidos mínimos, unos plazos de ejecución pero, por el contrario, no se establece una penalización suficiente o efectiva para el caso de que se produzca el incumplimiento de alguno de estos extremos por la Administración. Es más, si el administrado recurre y consigue una anulación de la liquidación por defectos de forma, ello no le reportará más que una satisfacción personal e incluso un perjuicio si tenemos en cuenta que probablemente la obtendrá tras acudir a abogado y procurador, lo cual implica unos gastos, ya que dicha resolución provocará que la Administración vuelva a liquidar la deuda, puesto que se ha interrumpido el plazo de prescripción, pero ahora sí cumplirá con esos requisitos formales. Como se ha manifestado: “Es una situación paradójica, pero es así: pensemos en una liquidación insuficientemente motivada (o con cualquier otro vicio de forma o de procedimiento, por haber sido dictada por un órgano de gestión sin competencias comprobadoras, o fuera del plazo establecido para un procedimiento tributario...). El obligado tributario, fiel garante de la necesaria adecuación de todo acto administrativo al ordenamiento jurídico, la impugna alegando este vicio e instando su anulación. Por supuesto, va de suyo que como estamos ante actos inmediatamente ejecutivos de contenido económico, o paga y recurre para evitar el apremio, o solicita la suspensión garantizando debidamente su importe. Pues bien cuando el contribuyente consigue, no sin esfuerzo y generalmente en vía jurisdiccional, una sentencia estimatoria, un fallo que le da la razón y que anula la liquidación ¿qué sucede? Pues sustancialmente nada, porque con independencia de lo que formalmente diga el fallo, la Administración retrotrae o reinicia las actuaciones para volver a liquidar. Vuelve a la carga amparada en dos tesis muy

discutibles, a mi juicio. La primera es que tiene competencia para ello porque el ordenamiento no le prohíbe que liquide sólo una vez. Nada del «tiro único» -por utilizar una expresión empleada por el TSJ de Valencia-, los disparos que hagan falta para exigir la deuda. Y la segunda es que también tiene plazo para volver a liquidar porque como el recurrente impugnó la liquidación, ha interrumpido la prescripción. Sin adelantar otros efectos perversos de esta mecánica, como el devengo de intereses de demora o las dudas acerca si la nueva liquidación es parte o no del procedimiento originario o de si es recurrible íntegramente o no, lo cierto es que obtener la nulidad de una liquidación por cuestiones de forma sólo reporta beneficios a la Administración”³²⁹. La cuestión, desde luego, no es baladí. Al final aquella que realizó la conducta incorrectamente puede salir no sólo airosa sino beneficiada de dicha actuación, toda vez que además la condena en costas, que podría servir de cierto castigo, rara vez recae sobre la Administración. Creemos que la línea a seguir debe ser la iniciada por nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de julio de 2007 en la cuál entiende que no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto si esa anulación se decreta en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración “acierte” o actúe correctamente. Por ello la postura mantenida debiera ser la que se aplicase en estos casos y por tanto si, producido un pronunciamiento de este tipo, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Como ya hemos manifestado, la Administración goza de suficientes prerrogativas como para poder exigirle que sus actuaciones, siquiera en cuanto a la forma, sean correctas.

Como se ha puesto de manifiesto en este trabajo la liquidación tributaria lejos de ser un instituto agotado plantea numerosas posibilidades no sólo para el contribuyente sino también para la Administración. Y, en especial, para las Comunidades Autónomas: Si bien partimos de la base de que las mismas se rigen por normativa general no es menos cierto que nuestros sistema de cesión de tributos, unido a los nuevos Estatutos de Autonomía y a la creación de Agencias Tributarias pueden darle un plus especial a este instituto jurídico.

En efecto, para el caso de nuestra Comunidad Autónoma de Andalucía, la creación de la Agencia Tributaria como mecanismo de organización que posibilite una mejor correspondencia con el principio de eficacia de la Administración, es sin duda una puerta hacia el futuro que ojalá nos traiga mejores rendimientos en la lucha contra el fraude fiscal y mayores garantías para todo

³²⁹ SESMA SÁNCHEZ, B. “La nulidad...”, op.cit. Pág. 1

los ciudadanos que, en cumplimiento del mandato constitucional, contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos.

En conclusión, creemos que la liquidación tributaria es un instituto jurídico de gran importancia y que su configuración jurídica actual ha mejorado la que tenía en la anterior regulación. Ahora bien, no está todo hecho y aún queda camino por recorrer para lograr esas garantías que la misma debiera lograr. En este trabajo se han pretendido exponer todas las luces y sombras que le rodean en la actualidad.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)* CEDECS. Barcelona. 1995. Pág. 298.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La Inspección de los tributos: una evolución significativa”. R.E.D.F 4/1974.
- ALCALÁ SACRISTÁN, C. (dir). *Manual de aplicación de los tributos*. IEF. Escuela de la Hacienda Pública. Madrid. 2008.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid. 1985.
- ANDRÉS AUCEJO, E. “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”. Revista Técnica Tributaria, núm. 32, 1996.
- ARIAS VELASCO, J. “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria. (Decreto de 24 de febrero de 1976)”. C T. num. 18/1976.
- BARRACHINA JUAN, E. *Liquidación provisional: Motivación: inexistencia: impreso informático. Sentencia del TSJ de Cataluña, nº 734, de 22 de septiembre de 1999*. AEDAF. Octubre 1999, entrega nº 9, informe 50/99.
- BERTRÁN GIRÓN, M . “Liquidación tributaria y seguridad jurídica”. EN PRENSA.
- BERTRÁN GIRÓN, M. “Las oficinas liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro”. OL, Revista tributaria Oficinas Liquidadoras. núm. 12/2008.
- BERTRÁN GIRÓN, M. “Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión”. Actualizado con Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria de 2007. Aranzadi. Navarra. 2008.
- BERTRÁN GIRÓN, M. “Las competencias comprobadoras de los orígenes de Gestión” T.L. num. 40. 2004.
- CALVO VÉRGEZ, J. “Algunas reflexiones en torno a la figura del presentador de documentos en el ámbito tributario a la luz de las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 21/2006. www.westlaw.es.
- CASADO OLLERO/ FALCÓN Y TELLA/ LOZANO SERRANO /SIMÓN ACOSTA *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La ley 1989.
- CAYÓN GALIARDO, A. “Gestión tributaria y derechos fundamentales”. R.T.T 3/1988.
- 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. 2008. 9ª edición.
- CHECA GONZÁLEZ, C. “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución”. R.I. vol.II/1986.

- CHECA GONZÁLEZ, C. "Parte presentación". Jurisprudencia Aranzadi, Vol. III. 1998.
- 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.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. "El procedimiento simplificado de liquidación del R.D 1920/1976, de 16 de julio". R.E.D.F 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 María 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)". R.T.T num. 31. 1995.
- COLOMER FERRÁNDIZ, C. *La Ley General Tributaria y las oficinas liquidadoras*. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid. 2004.
- COSTA I SOLÀ, J. "La Ley de creación de la Agencia Tributaria de Catalunya". Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras. Suplemento núm. 3.
- DE LA PEÑA VELASCO, G "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123LGT)".R.I 1/1996.
- 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.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "IRPF: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras". Carta Tributaria monografías. Núm. 79. 1988.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "Potestades de la Administración y derechos del contribuyente". Crónica Tributaria. Num. 69 /1994.
- FALCÓN Y TELLA, R. "La inconstitucionalidad de la regulación del Presentador del documento en el ISD y en el ITPAJD: las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril, y sus consecuencias en relación con el art. 40.2 LGT RCL 2003\ 2945 y con el proyectado art. 10.2RCL 2004\ 651 del TR del IRNR". Quincena Fiscal. Aranzadi. núm. 11/2006. www.westlaw.es.
- 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.
- 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.". R.E.D.F num. 84. 1994.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos". R.E.D.F. núm. 37 .1983.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos". R.E.D.F. num. 11 1976.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera". R.E.D.F. 76. 1992.

- GARCÍA AÑOVEROS, J. "Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas". Hacienda Pública Española, núm. 101, 1986.
- GARCÍA -BRAGADO DALMAU, A: *El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales*, Estudios de Derecho Tributario, Vol. II. IEF. Madrid. 1979.
- GARCIA CALVENTE, Y. "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Adecuación a la Constitución y propuestas de reforma" en la obra colectiva LASARTE ÁLVAREZ, J. (ed). *XIII Congreso Internacional de Derecho y familia: La familia ante el Derecho Tributario*. Comares. 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Y. *Las notificaciones en Derecho Tributario*. EDERSA. Madrid.2002.
- GARCIA-INÉS, M.J./ÁLVAREZ.S. "Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común". Rev. Crónica Tributaria. Núm. 121. 2006.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. "Procedimiento de Inspección" en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (coord.) *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. 2004. Madrid.
- GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, E. "Las liquidaciones paralelas". Revista Impuestos, núm. 2. 1985.
- GOROSPE OVIEDO, J.I. "La figura del recargo autonómico", en la obra colectiva PEREZ DE AYALA, J.L. (coord.) *Estudios del Sistema de Financiación Autonómica*. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 2002.
- GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Vol. V., Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973.
- HUESCA BOBADILLA, R. (coord) *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Pamplona. Thomson-Aranzadi, 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". T. F num. 76, 1997.
- LAGO MONTERO J.M., "Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120,121, 122 y 123 L.G.T" R.T.T 47/1999
- 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.
- 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.
- MAGRANER MORENO, F.J. *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi. Pamplona. 1995.
- MANTERO SÁENZ, A. "La sentencia 24 de abril de 1984". G.F 15/1984.
- MARTÍN DELGADO, J.M. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias" H.PE 84/1983. Págs. 22 y ss.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J./ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. "Las fases de los procedimientos tributarios" en la obra colectiva AAVV. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001.

- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria”. Rev. Quincena Fiscal núm. 19/2008. (www.westlaw.es).
- MARTÍNEZ PÉREZ, A. “Relaciones entre Gestión Tributaria e Inspección Tributaria” en la obra colectiva AAVV “La gestión tributaria y el servicio del contribuyente”. IEF. Monografía num.96. 1991.
- MARTÍN QUERALT, J. / LOZANO SERRANO, C. / TEJERIZO LÓPEZ, M. / CASADO OLLE-RO, G. *Curso de Derecho Financiero*. Decimoquinta edición. Tecnos. Madrid. 2004.
- 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.
- MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid. 2005. Lex Nova.
- MORILLO MENDEZ, A “Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria”. *Carta Tributaria*. núm. 238. 1996.
- MORILLO MÉNDEZ, A. “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria. Una visión crítica del título IV del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio” en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M. (dir). *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Instituto de Estudios Fiscales. (IEF).Madrid. 2008. Vol. I
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. “Breve comentario sobre la posibilidad de segundas y posteriores liquidaciones provisionales en la Ley Foral General Tributaria Navarra”. J. T. 9/2007. www.westlaw.es.
- 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, 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.
- PALAO, C/ BANACLOCHE, J. “Las liquidaciones paralelas”. R.I num. 3. 1995.
- 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.
- 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.
- PATÓN GARCÍA, G. “Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria”. J.T. 20/2005.
- PEÑA ALONSO, J. L. /CORCUERA TORRES, A./ CAZORLA PRIETO, L. M (coord.) *La reforma de la Ley General Tributaria*. Mc.Graw-Hill. Madrid, 1995.
- PÉREZ ARRAIZ, J. *La liquidación y comprobación tributaria: Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Tirant lo Blanch, Valencia. 2000.

- 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.
- 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.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona. Aranzadi. 1996.
- PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. Madrid, 2007, Thomson-Civitas, 17ª edición.
- PITA GRANDAL, A. M. "La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias". R.E.D.F. num. 92/1996.
- 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". H.P.E num. 75 1982.
- RODRÍGUEZ FERREIRO, M. "Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados". G.F num.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". R.D.F.H.P. 62/1966.
- RUIZ TOLEDANO, J.I. "Los procedimientos de comprobación por los órganos de gestión tributaria" en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M. (dir). *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Instituto de Estudios Fiscales. (IEF). Madrid. 2008. Vol. I
- 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.
- SESMA SÁNCHEZ, B. "La nulidad de las liquidaciones tributarias". Quincena Fiscal Aranzadi. Núm 17/2007.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios" R.E.D.F num. 82/1994.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. "Las funciones de los órganos de gestión: algunas consideraciones críticas". Q.F 3/1997
- TOVILLAS MORÁN, J.M. *Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente*. Jurisprudencia Tributaria. Num. 21. Abril 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". Crónica Tributaria 75/1995.

