



ESTUDIOS

■ **La gestión tributaria en la nueva LGT***

■ **Víctor Manuel Sánchez Blázquez**

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. **La regulación de la gestión tributaria en la nueva LGT: aspectos generales.**
 - 2.1 La amplia y detallada regulación en la LGT
 - 2.2 Gestión tributaria y aplicación de los atributos
 - 2.3 La gestión tributaria: actuaciones, procedimientos y funciones
3. **Actuaciones de los particulares en la gestión tributaria: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos**
 - 3.1 Planteamiento
 - 3.2 Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones: delimitación conceptual
 - 3.3 Las opciones tributarias y su rectificabilidad
 - 3.4 Rectificación de autoliquidaciones y autoliquidaciones complementarias
4. **Los procedimientos de gestión tributaria**
 - 4.1 Planteamiento
 - 4.2 El procedimiento de devolución
 - 4.3 El procedimiento de comprobación de valores
 - 4.4 El procedimiento iniciado mediante declaración
 - 4.5 Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada
5. **Consideraciones finales**

* Este trabajo constituye el texto escrito de la ponencia presentada a las Jornadas Regionales de la AEDAF (Canarias), celebradas en Maspalomas (Gran Canaria), los días 5 y 6 de febrero de 2004. Se ha mantenido el texto original elaborado por el autor con ligeras correcciones ulteriores.

I. Introducción

Ya tenemos publicada en el BOE, desde el pasado 18 de diciembre, una nueva Ley General Tributaria. Las voces de la doctrina, que desde ya hace bastantes años y de forma reiterada lo habían reclamado, por fin encontraron eco en los representantes políticos, que pusieron en marcha, ahora sí de forma decidida, este esperado cambio normativo.

Uno de los ámbitos en los que la nueva Ley estaba llamada a ocupar un papel de especial protagonismo era el de las actividades aplicativas de los tributos. Y es que, efectivamente, es este ámbito aquél que en su mayor parte es común a todos los tributos, encuadrándose en su práctica totalidad, por ello, en la Parte general del Derecho tributario. De ahí que haya podido decirse con acierto que la ley general codificadora en este terreno debería dedicar una gran parte de su contenido, más concretamente, su parte principal, a estas materias¹. Así lo venía haciendo ya la originaria LGT. Y así lo hace también, incluso con una mayor extensión, la nueva LGT.

Además, era precisamente este ámbito de los procedimientos aplicativos de los tributos el que hacía especialmente necesaria la nueva regulación. No puede desconocerse el divorcio que existía entre la normativa procedimental de la originaria LGT y la contenida en la normativa particular de los distintos tributos. Divorcio que no había sido solucionado totalmente con los sucesivos parches y remiendos que se fueron introduciendo de forma puntual a través de diversas reformas: fundamentalmente, la de 1985 y la de 1995.

Dentro de estas actividades aplicativas de los tributos, me voy a centrar en la que viene a denominarse ahora como gestión tributaria. En concreto, dentro del Título III de la nueva LGT, dedicado a "La aplicación de los tributos", es su Capítulo III el que se encarga de regular las "Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria". En él se lleva a cabo la regulación de una parte específica de la aplicación de los tributos, de forma separada a la de las "Actuaciones y procedimiento de inspección" (Capítulo IV) y de las "Actuaciones y procedimiento de recaudación" (Capítulo V). Lo que se realiza después de dos capítulos iniciales dedicados a unos principios generales (Capítulo I) y a unas normas comunes (Capítulo II).

Como principales novedades de la regulación de la nueva Ley sobre la gestión tributaria pueden señalarse, desde una primera aproximación general, las siguientes:

- en primer lugar, la regulación misma de la materia en la LGT, con una extensión y detalle hasta ahora inexistentes;
- en segundo lugar, la utilización de unos determinados conceptos y terminología, decantándose así por algunos de entre los manejados hasta ahora por el Derecho positivo y doctrina (en esencia, "actuaciones", "procedimientos" y "funciones" de "gestión tributaria");

¹ PALAO TABOADA, C., "Temas para un debate sobre la regulación de los «procedimientos de gestión, recaudación e inspección» en la nueva LGT", en *CT*, núm. 63, 1992, pp. 99-100.

- en tercer lugar, la regulación específica en la LGT, en sus aspectos esenciales, no sólo de las declaraciones, que ya eran reguladas en la LGT de 1963, sino también de las autoliquidaciones y comunicaciones de datos; incluso, en relación con todas ellas, las complementarias o sustitutivas (arts. 119 a 122); y, por último,
- en cuarto lugar, la regulación específica en la LGT, en sus aspectos principales, de los procedimientos de gestión tributaria más comunes (arts. 123 a 140), que si bien en gran medida existían ya con anterioridad en nuestro Derecho positivo, en la normativa general o en la de determinados tributos, ahora se regulan en esta norma de un modo más detallado, recogiendo en ocasiones determinados aspectos novedosos.

Mi intervención se centrará en el análisis de estas novedades, siguiendo en esencia el orden indicado.

2. La regulación de la gestión tributaria en la nueva LGT: aspectos generales

2.1. La amplia y detallada regulación en la LGT

Debe ponerse de relieve, ante todo, el importante paso que va a darse en esta materia con la nueva LGT. Porque se deja atrás la escueta regulación normativa actual de la Ley General Codificadora sobre la gestión tributaria, entendida ésta en el sentido más estricto preponderante en la nueva norma a que haré referencia de inmediato.

Esto se ve de forma muy clara, a modo de ejemplo, en uno de los ámbitos más relevantes de la gestión tributaria en los últimos tiempos: el de las actuaciones de comprobación previas a las liquidaciones provisionales. Sólo hay que comparar el art. 123 de la anterior LGT, dedicado a las “actuaciones de comprobación abreviada” conducentes a la práctica de “liquidaciones provisionales de oficio” (introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio), con los nuevos arts. 131 a 133 y 136 a 140, en los que se regulan las que ahora se denominan verificación de datos y comprobación limitada.

Porque la regulación de la antigua comprobación abreviada gestora era tremendamente escueta: sólo aquel art. 123 de la LGT, sin desarrollo reglamentario alguno. Mientras que las nuevas verificación de datos y comprobación limitada, como se verá más adelante, aparecen reguladas de forma mucho más extensa y detallada. Se está así en condiciones de solventar, al menos en principio, uno de los principales problemas que ha planteado aquella regulación introducida en 1995 y que no fue remediada en 1998 por la LDGC: la falta de precisión y concreción suficientes en determinados aspectos. En concreto:

- su ámbito de aplicación: había dudas en torno a si se aplicaba o no al sistema de la declaración simple²;

² SÁNCHEZ GALIANA, J. A., en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Barcelona, Cedecs, 1995, pp. 290-291 y 295; DE LA PEÑA VELASCO, G., “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”, en *Impuestos*, núm. 1, 1996, pp. 18-19; y FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 113.

- los medios y facultades comprobadoras utilizables: se plantearon diversos interrogantes, por ejemplo, en relación con el examen de facturas³;
- los trámites procedimentales a seguir en estas actuaciones gestoras: la regulación del procedimiento no era completa⁴; y,
- los efectos preclusivos derivados de las mismas en relación con eventuales actuaciones comprobadoras posteriores: se guardaba silencio al respecto⁵.

2.2. Gestión tributaria y aplicación de los tributos

Entrando ya en los conceptos y terminología que emplea la nueva Ley, comienzo con el mismo término “gestión tributaria”. Porque debe destacarse que la “gestión tributaria” a la que hace referencia la nueva LGT es una “gestión tributaria” distinta a aquella a la que mencionaba la LGT de 1963. O dicho con más precisión, el sentido del término “gestión tributaria” de la nueva Ley es diferente al sentido de dicho término que, en la concepción de la primigenia LGT, era el que se consideraba por la doctrina mayoritaria como el más preciso técnicamente: el sentido amplio del término gestión del art. 90, en cuanto realidad comprensiva de la liquidación y de la recaudación, excluyéndose únicamente de la misma a la resolución de reclamaciones⁶.

En la nueva LGT, sin embargo, este sentido amplio del término “gestión” del art. 90 de la originaria LGT se ha sustituido por el de “aplicación de los tributos”, siguiéndose así las recomendaciones del Informe 2001⁷. Y el término “gestión tributaria” que se emplea en la nueva Ley se hace en sentido estricto, al contraponerse a los de “inspección” y de “recau-

³ Se plantearon algunas dudas acerca de si las facturas se incluían o no entre los “documentos establecidos por las normas tributarias” del art. 123. 2 de la LGT, lo que se justificaba por su doble condición de instrumentos utilizados conforme a los usos del comercio y objetos de un deber impuesto por las normas tributarias. En cualquier caso, fue el TEAC el que dio una solución a las dudas planteadas. En una Resolución de 9 de mayo de 2001 (en *Normacef fiscal*), dictada en unificación de criterio, se sostuvo el carácter de “documentos establecidos por las normas tributarias” de las facturas. Y, por tanto, como uno de los documentos que podían ser requeridos por los órganos de gestión al amparo del art. 123 de la LGT. Se salió al paso así de la interpretación contraria mantenida por el TEAR de Galicia en su Resolución de 22 de enero de 1999, que ya se había pronunciado en este mismo sentido con anterioridad en su Resolución de 21 de mayo de 1997 (en *Normacef fiscal*).

⁴ Un meritorio intento de solventar esta escueta regulación normativa se llevó a cabo por JUAN LOZANO, A. M^a y SIMÓN ESTEVE, R., “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, en *TF*, núm. 76, 1997.

⁵ Entre otros, JUAN LOZANO, A. M^a, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 94; MAGRANER MORENO, F. J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 99-100; DE LA PEÑA VELASCO, “Las liquidaciones...”, pp. 20-21; MARZAL DOMENECH, R. y 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”, en *CT*, núm. 78, 1996, p. 17; y FERNÁNDEZ MARÍN, *La liquidación...*, pp. 129 y 207.

⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, II, EDESA, Madrid, 1983, p. 34; y PALAO TABOADA, “Temas...”, p. 101.

⁷ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pp. 110-111.

dación” tributarias. Aunque lo cierto es que en este mismo sentido estricto ya era empleado el término “gestión” en la originaria LGT al referirse a los reglamentos generales de desarrollo de la ley (art. 9).

2.3. La gestión tributaria: actuaciones, procedimientos y funciones

A) *Actuaciones de gestión tributaria*

Llama también la atención la terminología empleada en el encabezamiento de este Capítulo III del Título III para referirse a la “gestión tributaria”. Puesto que se alude a unas “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria”. Siendo estos mismos términos (actuaciones y procedimiento) los empleados en otros lugares de la ley: en la inspección, en la recaudación y en la aplicación de los tributos en general (Capítulos IV, V y II del mismo Título III). Parecen, pues, distinguirse unas “actuaciones” y un “procedimiento” de gestión tributaria, al igual que lo que se produciría en todo el ámbito de la aplicación de los tributos.

La explicación del empleo de esta terminología la encontramos en el Informe 2001. “Desde un punto de vista técnico-jurídico —se afirma—, no se trata, en la mayoría de los casos, de procedimientos administrativos *stricto sensu*, que terminan con una resolución de la Administración, sino de actos de los ciudadanos en cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, cabe entender que estamos ante “actuaciones y procedimientos tributarios” en sentido amplio, en los que la colaboración de los ciudadanos alcanza tal importancia que matizan el esquema procedimental típico regulado en la LRJ-PAC”⁸.

Es decir, con la referencia a unas actuaciones y procedimientos tributarios, se intentaría destacar la peculiaridad de las actividades aplicativas de los tributos frente a las actividades insertas en el procedimiento administrativo común, tal como éste es concebido en la LRJ y PAC⁹. Porque dentro de estas actividades aplicativas de los tributos existirían actos de colaboración de los particulares, realizados normalmente en cumplimiento de obligaciones impuestas de un modo directo por la ley. Y estos actos de los particulares no estarían insertos estrictamente en un procedimiento administrativo que terminaría con un acto de la Administración resolutorio del mismo.

Esto es lo que se produciría de modo destacado con las autoliquidaciones, tal como se había puesto de relieve ya por diversos autores en nuestra doctrina¹⁰. Porque sus características propias hacen innecesaria en la generalidad de los casos una actividad administrativa ulterior dirigida a la liquidación de la deuda tributaria. Ello sin perjuicio de la posibilidad siempre existente dentro del plazo de prescripción de actuaciones de la Administración dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo, rectificando la autoli-

⁸ Informe para la Reforma..., pp. 105 y 108. Vid. también pp. 127-128 y 141.

⁹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

¹⁰ Con unas u otras matizaciones, SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, II, pp. 41 y 42-43; PALAO TABOADA, C., “Procedimiento administrativo y procedimiento tributario”, en XXXI *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF,

quidación presentada o supliendo la misma en su ausencia (art. 120. 2). Pero dichas actuaciones tendrían lugar en unos procedimientos, de gestión o de inspección, iniciados de oficio en un momento posterior al de la autoliquidación, como precisa ahora de forma expresa la nueva LGT [arts. 132. 1, 137. 1 y 147. 1 a)].

No obstante, lo cierto es que, de acuerdo a lo previsto en la propia LGT, de las “actuaciones” de los particulares iniciadoras de la gestión tributaria previstas en el art. 118 (declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes) únicamente serían “actuaciones” no insertas estrictamente en un procedimiento administrativo las autoliquidaciones. Y es que las declaraciones, las comunicaciones de datos y las solicitudes, pese a ser actos de los particulares en la gestión tributaria (actuaciones de gestión tributaria, en la terminología de la LGT), son actos insertos en procedimientos administrativos, que se inician precisamente con ellos (arts. 124, 126 y 128). Incluso la autoliquidación podrá ser estrictamente el acto de inicio de un procedimiento administrativo, si bien ello sólo ocurrirá en el caso de que de la autoliquidación “resulte cantidad a devolver”, al iniciar entonces un procedimiento de devolución (arts. 124 y 125).

De igual modo, debe guardarse cierta precaución sobre el rígido entendimiento de lo señalado hasta ahora acerca de la identificación del término “actuaciones” de gestión tributaria con actos de colaboración de los particulares, estén o no insertos en un auténtico procedimiento administrativo, pese a que esta idea aparece confirmada desde una perspectiva general también en los arts. 83 y 227.4. Puesto que en algún caso se alude también al término “actuaciones” para referirse a la actividad de la Administración inserta en un procedimiento administrativo de gestión. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en los arts. 136, 137 y 138, donde se hace referencia a las “actuaciones” de comprobación limitada o a las “actuaciones” del procedimiento de comprobación limitada que llevará a cabo la Administración tributaria¹¹.

B) Procedimientos de gestión tributaria

¿Y a qué se hace referencia cuando se alude, en el encabezamiento del Capítulo III del Título III, además de a unas actuaciones, a un “procedimiento de gestión tributaria”? Pues bien, aquí sí se está haciendo referencia a un verdadero procedimiento administrativo.

Madrid, 1986, pp. 503-504; RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, p. 289, n. 64; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Procedimiento de gestión: iniciación. La declaración”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Sáinz de Bujanda)*, IEF, Madrid, 1991, pp. 1343, 1345 y 1347-1348; HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, p. 28; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., Recensión a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISONI, *Los actos de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, en REDF, núm. 96, 1997, p. 654; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (11ª ed.), Tecnos, Madrid, 2000, p. 326; y ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Procedimiento tributario”, en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, tomo XX, Barcelona, 1994, p. 781.

¹¹ Es en este mismo sentido en el que se emplea el término “actuaciones” en el ámbito de la inspección (arts. 148 ó 149, por ejemplo), si bien aquí lo hace en otras ocasiones con el propósito consciente de referirse a todas las actuaciones inspectoras y no únicamente, por tanto, a aquellas insertas en el específicamente denominado procedimiento de inspección dirigido en última instancia a la liquidación del tributo. Esto último es lo que ocurre, por ejemplo, en los arts. 142 ó 143, como pone de relieve la tramitación parlamentaria. A algunas de estas ideas hace referencia LAMOCA PÉREZ, C., “Nuevo

Esto es algo, además, que en mi opinión constituye un avance notable de la nueva LGT¹². Porque en dicha Ley, como ocurre ahora también en el ámbito de la inspección tributaria, se califica a lo que en ella se produce jurídicamente con la denominación técnica que le corresponde, la de procedimiento. Se deja a un lado, por tanto, al menos en lo fundamental, otra terminología menos precisa técnicamente, como la de actuaciones, fuente en ocasiones de no pocos problemas de cierta trascendencia (recuérdese la polémica sobre el alcance de la expresión “actuaciones inspectoras” en el originario art. 31.4 del RGI, si hasta las actas o hasta el acto liquidatorio¹³). Los plazos máximos de duración, por ejemplo, serán a partir de ahora unos plazos máximos de duración de unos procedimientos administrativos. Y no, por tanto, de unas imprecisas actuaciones administrativas.

Sin embargo, pese al mencionado encabezamiento del Capítulo III sobre un “procedimiento de gestión tributaria”, lo cierto es que en él no se regula un único procedimiento administrativo.

Por el contrario, por un lado, se regulan con cierto detalle una pluralidad de procedimientos administrativos de gestión tributaria, tal como pone de relieve expresamente el propio encabezamiento de la Sección Segunda de dicho Capítulo (“Procedimientos de gestión tributaria”) y su contenido, como se verá después. También en este mismo capítulo, por otro lado, se enuncia, de forma sucinta o implícita, la existencia de otros procedimientos de gestión tributaria adicionales. Esto último se hace al hilo de la enumeración de las “funciones administrativas” en cuyo ejercicio consiste la “gestión tributaria” del art. 117.1 a que haré referencia de inmediato, que se habrán de realizar “de acuerdo a lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo” (apartado 2 de dicho art. 117). Lo que queda corroborado por el párrafo 2º del art. 123 al recoger la posibilidad de que se regulen reglamentariamente “otros procedimientos de gestión tributaria”, distintos a los específicamente regulados en la nueva Ley¹⁴.

Por tanto, en conclusión y de acuerdo a lo señalado, dicha expresión en singular (la de “procedimiento de gestión tributaria”) ha de entenderse realmente como comprensiva de una pluralidad de procedimientos administrativos de gestión, que se insertarían en esa denominación genérica. Tratándose de varios procedimientos de gestión, además, que ni

régimen de las actas de Inspección. Especial referencia a las actas con acuerdo”, Ponencia presentada al Seminario “La nueva Ley General Tributaria”, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, julio de 2003, pp. 2, 3 y 4.

¹² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras: soluciones para la actual regulación y perspectivas en la nueva LGT”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 247, 2003, p. 23.

¹³ Los últimos hitos de esta polémica están en diversas Sentencias del Tribunal Supremo (de 28 de febrero de 1996 y de 28 de octubre de 1997, entre otras, en *Normacef fiscal*) y en la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en cuyo art. 29 se hace referencia a las “actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos”.

¹⁴ Con aquellas sucintas menciones lo que se ha pretendido, como ponía de relieve el máximo responsable del Departamento de Gestión Tributaria en una Jornada organizada por el IEF y la AEDAF en diciembre de 2003, recoger en la ley ciertas “perchas”, que permitirán que el futuro Reglamento General de Gestión regule de forma detallada los procedimientos a colgar de ellas.

siquiera son todos liquidatorios, esto es, procedimientos que finalizarían o podrían finalizar en una liquidación¹⁵. Puesto que muchos de ellos nunca podrán concluir en un acto administrativo de liquidación:

- en unos casos, porque tienen por objeto decisiones previas sobre aspectos parciales, aunque de relevancia ulterior para la liquidación de un tributo (por ejemplo, el procedimiento de reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado); y,
- en otros, porque recaen sobre obligaciones tributarias formales, y no materiales, aunque aquéllas estén dotadas de una cierta instrumentalidad, más o menos mediata, respecto de éstas (es el caso, entre otros, del control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones censales).

C) Funciones de gestión tributaria

Una última referencia ha de hacerse, para finalizar el análisis de los principales conceptos y terminología empleados por la nueva Ley en este ámbito, a las “funciones” de gestión tributaria.

En concreto, es en el art. 117. 1 de la nueva LGT donde se recogen las “funciones administrativas” en cuyo ejercicio consiste la gestión tributaria: desde la general recepción y tramitación de autoliquidaciones y otros documentos con trascendencia tributaria [letra a)]; hasta la más específica y central en la aplicación de los tributos práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas [letra i), en conexión con las letras f) y h)]; pasando, entre otras muchas, por la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal [letra k)], el reconocimiento de beneficios fiscales [letra c)] o la elaboración y el mantenimiento de censos tributarios [letra l)].

Con ello lo que se está haciendo, en mi opinión, es configurar distintos espacios en los que la Administración puede y debe actuar: en una primera aproximación general, la gestión tributaria; y, en un segundo nivel de concreción, las distintas tareas administrativas más específicas a que se hace referencia en dicho precepto, algunas de carácter meramente interno y otras con directa relevancia externa en auténticos procedimientos administrativos¹⁶. Configurándose así una gestión tributaria, aunque en el sentido estricto al que hacía referencia con anterioridad no equivalente a la total aplicación de los tri-

¹⁵ La identificación dentro de la gestión tributaria tal como es concebida en la nueva LGT de los procedimientos liquidatorios es clave, tal como poníamos de relieve bajo la normativa anterior: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Algunas cuestiones prácticas sobre las facultades comprobadoras de los órganos de gestión tributaria”, en *Temas tributarios de actualidad*, núm. 10, 2003, p. 84.

¹⁶ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva LGT”, Comunicación presentada a la III Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, IEF, Madrid, enero de 2004, pp. 3-6.

butos, en un sentido al mismo tiempo amplio: puesto que se contienen en ella una pluralidad y heterogeneidad de tareas más específicas, que son liquidatorias y no liquidatorias.

Además, la recepción de estas tareas insertas dentro de la gestión tributaria se hace, como también ocurre en el resto de la LGT, sin conexión con un determinado grupo de órganos administrativos que serían los competentes para llevarlas a cabo. Al menos, formalmente. Porque la nueva LGT, siguiendo las recomendaciones del Informe 2001¹⁷, ha intentado desterrar la perspectiva orgánica que estaba presente de forma preponderante en la normativa anterior; al menos en el ámbito de la Inspección de los Tributos, como se hiciera ya en la reforma de la LGT de 1995. Se han pretendido regular, por tanto, funciones o procedimientos administrativos y no tareas de órganos. Esto es lo que ha motivado la no referencia en la nueva LGT a unos órganos de gestión tributaria, a una Gestión Tributaria (con mayúsculas) o a unos determinados funcionarios de gestión tributaria, como también se hace en el ámbito de la inspección y recaudación tributarias.

En consecuencia, la atribución de competencias a órganos administrativos concretos de la Administración tributaria estatal, autonómica o local, habrá de hacerse por las disposiciones pertinentes de aquellas Administraciones. Puesto que la nueva LGT, de forma acertada en mi opinión, ha renunciado a tal tarea.

Esto es precisamente lo que va a permitir que funciones de gestión tributaria puedan atribuirse, sin limitación legal alguna, a distintos órganos o unidades administrativas. Así, por ejemplo, centrándonos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que más nos interesa, podrían atribuirse funciones de gestión a un órgano o unidad integrado en el Departamento de Gestión (Dependencia de Gestión de una Delegación de la Agencia, por ejemplo). También podría hacerse tal atribución de funciones a un órgano o unidad inserto en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección, por ejemplo). Pudiéndose igualmente, en principio, atribuir tanto funciones de gestión como de inspección a una misma unidad u órgano (esto es lo que sucede en la actualidad con las Unidades de Módulos).

Y la no conexión desde la LGT, al menos formalmente, de unas funciones administrativas con un determinado grupo de órganos administrativos o funcionarios evitará eventuales problemas de ilegalidad de disposiciones inferiores, tales como los que se han suscitado en la normativa precedente¹⁸.

¹⁷ *Informe para la Reforma...*, pp. 113-114.

¹⁸ Sobre la legalidad de la Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria de 2 de junio de 1994 desde el punto de vista de la atribución de competencias a las Unidades de Módulos se pronunció la Audiencia Nacional en su Sentencia de 24 de febrero de 1997 (*JT* 1997, 959), si bien no lo hizo en relación con el aspecto, en mi opinión, realmente problemático (desempeño de funciones de inspección por una unidad integrada en el Departamento de Gestión Tributaria). La Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 1996 (*JT* 1996, 1652), por su parte,

3. Actuaciones de los particulares en la gestión tributaria: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos

3.1. Planteamiento

Dentro de las actuaciones de los particulares en la gestión tributaria, la LGT se limita a hacer una mención expresa y algo más detenida de las formas más habituales y extendidas de iniciación de la misma: declaración, autoliquidación y comunicación. Y deben situarse estas referencias normativas en el ámbito de la gestión tributaria a dichos actos de colaboración de los particulares en un contexto en el que se pretenden recoger las categorías básicas de los sistemas aplicativos de los diferentes tributos. Así se desprende de las consideraciones del Informe 2001 al respecto¹⁹.

No obstante, lo cierto es que donde se encuentra la más completa identificación y enumeración agrupada de dichos sistemas es, como ocurría en normativas precedentes, en las normas sobre recaudación²⁰. Particularmente en las previsiones sobre los plazos de ingreso en período voluntario (art. 62. 1 a 4). Aquí es donde aparecen claramente diferenciados: el sistema de autoliquidación (IRPF o IS, entre otros muchos), el de declaración simple seguido de liquidación administrativa (ISD, de modo optativo, por ejemplo), el de oficio de los tributos de cobro periódico por recibo (IBI a partir del ejercicio posterior al de alta), y el de utilización de efectos timbrados (AJD, en relación con los arrendamientos urbanos). Sólo falta el novedoso sistema de la comunicación de datos de los no declarantes del IRPF, al no traer consigo una obligación de ingreso.

3.2. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones: delimitación conceptual

La nueva LGT da unos conceptos de declaración, de autoliquidación y de comunicación de datos, cumpliendo así el papel didáctico y codificador que se le ha atribuido en ocasiones. No quiero extenderme en ellos, sin embargo. Únicamente para destacar que los conceptos de autoliquidaciones²¹ y de comunicaciones de datos²², que no aparecían en la LGT

deduce ciertas consecuencias problemáticas de la previsión de las facultades de los arts. 141 y 142 de la LGT a favor de los "inspectores de los tributos". A dichos problemas salió al paso la Disposición Adicional 12 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, al disponer que "las normas del Capítulo VI de la LGT que mencionan específicamente a los inspectores de los tributos se entenderán referidas a la Inspección de los Tributos".

¹⁹ Informe para la Reforma..., p. 126.

²⁰ Así lo puso de relieve hace ya bastante tiempo PÉREZ ROYO, F., "El pago de la deuda tributaria", en REDF, núm. 6, 1975, p. 282.

²¹ Por todos, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "La autoliquidación tributaria", en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a C. Albiñana)*, vol. II, MEH, Madrid, 1987; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. y HERRERA MOLINA, P. M., "La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario", en *RFDUCM, Estudios de Derecho Financiero y Tributario (Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo)*, 1996; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "La declaración, la autoliquidación y la consulta tributarias", en *Materiales para el estudio del Derecho. Derecho financiero y tributario, Lección 9. 2.* (www.iustel.com).

²² Por todos, HINOJOSA TORRALVO, J. J., en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 610; y, FALCÓN Y TELLA, R., "Las «comunicaciones» con solicitud de devolución del art. 81 IRPF: naturaleza y vías de impugnación", en *QF*, núm. 5, 2000, p. 6.

de 1963, son correctos, en esencia. Mientras que, por el contrario, el concepto de declaración, que también se incluía en la originaria LGT con un contenido muy similar, adolece de diversas inexactitudes. En concreto, y por fijarnos en algunas de ellas, puesto que se trata de un concepto amplísimo²³.

“Se considerará declaración tributaria —dispone el art. 119- todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”.

Sin embargo; ¿no es una consulta tributaria escrita un documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconoce o manifiesta la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos?; ¿no encaja también en dicho concepto amplísimo una “declaración” informativa exigida con carácter general o la contestación a un requerimiento de obtención de información? En todos estos casos, es claro que encajan en la definición legal del art. 119 de la nueva LGT. Pero no parece que se traten todas ellas de una misma figura jurídica. Aunque podría pensarse que la intención de la nueva Ley parece ser la de dar ese concepto amplísimo de declaración tributaria de un modo consciente.

Sin embargo, lo cierto es que la figura que presenta un régimen jurídico definido y diferenciado, más allá de lo que diga la Ley al definir la declaración tributaria en ese art. 119. 1, es la declaración que iniciaría la gestión tributaria (art. 118) o, con más precisión, el procedimiento de gestión dirigido a la práctica de una liquidación provisional (art. 128). A ella precisamente parece referirse también el mismo art. 119 que contenía aquella amplia definición, cuando prevé que “La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia del gravamen” (apartado 1º, párr. 2º).

Además, ésta se trata de una cuestión que también trae consigo consecuencias jurídicas de importancia. Por mencionar únicamente ahora dos ejemplos:

- primero: un documento en el que se refleje un acto o negocio sujeto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana presentado por una persona distinta a su sujeto pasivo, pese a incluirse en la definición legal del art. 119 de la LGT (se utiliza en ella una expresión impersonal), no constituye una auténtica declaración iniciadora de la gestión del tributo de las del art. 111 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; por este motivo, no interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (este problema ha sido resuelto ya por diversas Sentencias del Tribunal Supremo²⁴); y,

²³ Ya conforme a la normativa anterior, SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, p. 54 y ss; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “La declaración...”.

²⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 21 de mayo de 1994 (RJ 1994, 3492 y 3532), y de 14 de febrero de 2000 (en *Normacef fiscal*). También, más recientemente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 20 de febrero de 2002 (en *Normacef fiscal*), si bien llega a una solución final distinta de acuerdo a las circunstancias concurrentes.

- segundo: a una “declaración” informativa presentada en cumplimiento de una obligación de información, pese a también encajar en aquella definición amplia de declaración, no se le aplica, sin embargo, la presunción de certeza de los datos consignados en las declaraciones del art. 108. 4, párr. 1º, sino la más limitada prevista de modo específico en el párrafo 2º de dicho precepto para las “declaraciones” informativas, al tener que contrastarse con el sujeto informante los datos contenidos en ella de pretender la Administración regularizar la situación tributaria de otro sujeto en base a dichos datos.

3.3. Las opciones tributarias y su rectificabilidad

Pasando ya a aspectos más concretos del régimen jurídico de estos actos de colaboración de los particulares en la gestión tributaria, quiero detener mi atención en dos de ellos. De un lado, en las opciones tributarias. Y, de otro, en las actuaciones a realizar por el obligado tributario cuando pretende rectificar, modificar o complementar de algún modo los datos incluidos inicialmente en una autoliquidación presentada por él.

En relación con el primer aspecto, debe destacarse que la nueva LGT regula las denominadas opciones tributarias en el precepto dedicado a la declaración tributaria (art. 119. 3). En definitiva, se trata de unas “opciones”, como prevé expresamente dicho precepto, a “ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración”. Y ello lo hace para regular la posibilidad o no de que dichas opciones se rectifiquen con posterioridad.

Con ello, ante todo, se viene a reconocer explícitamente algo que se había puesto de relieve ya por la doctrina: que la declaración tributaria puede tener por contenido algo más que la simple manifestación de conocimiento en que siempre consiste acerca de la realización de ciertos hechos relevantes para la liquidación del tributo, que es a lo único a que parece aludirse en la inicial definición de declaración tributaria del apartado 1º del art. 119; porque aquélla puede contener adicionalmente, en ocasiones, manifestaciones de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando por alguna de las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario²⁵.

No obstante, lo que se regula en relación con estas opciones es la posibilidad o no de su rectificación con posterioridad. Lo que suscitó, además, importantes discrepancias en la tramitación parlamentaria de la ley, a la vista de las enmiendas presentadas.

La respuesta que da la LGT, ya desde sus redacciones iniciales y que se ha mantenido hasta el final, es clara y tajante: la rectificación únicamente sería posible dentro del período reglamentario de declaración y no una vez transcurrido el mismo (art. 119. 3).

²⁵ SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, p. 61; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “La declaración...”.

Las enmiendas presentadas, aunque ninguna fue aceptada, intentaban mitigar la rigurosidad de esta solución normativa. Y lo hacían atendiendo fundamentalmente a razones expuestas ya por algunos autores en este mismo contexto. Desde esta óptica, podría entenderse que al menos en aquellos casos en que, por ejemplo, tras una actuación comprobadora se descubren nuevos hechos o se califican, cuantifican o valoran los declarados de manera distinta, parece claro que la situación en la que el interesado ejercitó su opción ha variado. Lo que habría de conducir, desde este punto de vista, a la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada²⁶.

3.4. Rectificación de autoliquidaciones y autoliquidaciones complementarias

A) Generalidades

Por lo que se refiere a las actuaciones a seguir por el obligado tributario en caso de querer rectificar, modificar o completar de algún modo los datos contenidos en su autoliquidación ya presentada, la nueva Ley diseña sus contornos básicos²⁷. Y lo hace, además, en el lugar que sistemáticamente corresponde hacerlo: al regular estos actos de colaboración de los particulares (arts. 120 y 122). Aunque puedan tener relevancia también para esta cuestión otros preceptos: arts. 119. 1, párr. 2º, 119. 3 y 108. 4, párr. 1º.

El esquema que diseña la nueva Ley viene a coincidir, en esencia, con el que existía en la práctica con anterioridad a la misma, amparado en algún caso por normativa simplemente reglamentaria. Las novedades esenciales en este ámbito estriban únicamente, por ello, en su recepción en el lugar mencionado de una norma general con rango de ley, lo que es ya de por sí loable.

²⁶ En este sentido, la enmienda núm. 319, del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), al art. 119. 3, que proponían el siguiente texto: "Sin embargo, cuando en virtud de la verificación o comprobación administrativa se rectifique la base imponible o algún otro elemento determinante de la deuda tributaria, el obligado tributario podrá ejercitar, solicitar o renunciar a las opciones previstas en la normativa tributaria, que surjan como consecuencia de la correspondiente rectificación". Ello se justificaba en que "Las opciones que se conceden a los obligados tributarios dependen en su ejercicio de las magnitudes que sirven de base a las declaraciones. No tiene sentido que, si después se modifican estas magnitudes, no se puedan ejercitar estas opciones". En la misma línea, la enmienda núm. 320, del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), luego reiterada en el Senado (la enmienda núm. 286, del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado), al art. 120. 2, proponiendo la adición de un nuevo segundo párrafo: "Cuando se rectifique la base imponible o algún otro elemento determinante de la deuda tributaria, se deberá ofrecer al sujeto pasivo la posibilidad de ejercitar de nuevo las opciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 119 de esta ley". En este último apartado —se señalaba— deberá recogerse, como salvedad, esta posibilidad de rectificación. También la enmienda no aceptada en el Senado, núm. 223, del Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés, de supresión del precepto, porque carece "de justificación y supone una rigurosidad innecesaria, máxime con los recursos informáticos de los que dispone la Administración tributaria, que no puedan rectificarse las opciones, pudiendo estar, además, en contradicción con el artículo 122 del Proyecto" (el de las declaraciones complementarias). "Creemos que no existe necesidad de que, con carácter general, se impida la rectificación de una opción después de que finalice el período para declarar. Deberían ser, más bien, las leyes de cada tributo las que, en su caso, recojan preceptos similares a éste".

²⁷ También la Ley dispone las actuaciones a desarrollar en caso de querer rectificar, modificar o complementar de algún modo los datos incluidos inicialmente en una declaración (simple) o en una comunicación (art. 122. 1 y 3). La mayor trascendencia en nuestro ordenamiento de las autoliquidaciones hace que me detenga aquí únicamente en éstas.

No obstante, como ocurría hasta ahora, hay que diferenciar muy bien tres supuestos distintos, que traen consigo que el obligado tributario tenga que realizar actuaciones diferentes. Así lo pone de relieve la nueva Ley de forma muy clara. Dejando a un lado en todo caso, no obstante, supuestos específicos adicionales recogidos por la normativa particular de los diferentes tributos²⁸.

B) Rectificación de autoliquidaciones

Porque puede ocurrir, en primer lugar, que “el obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos”. Esto es, la autoliquidación presentada le ha perjudicado y quiere que aquélla se corrija de algún modo a su favor. Esto puede producirse, a su vez: bien porque de corregirse el error en la autoliquidación se originaría una devolución derivada de la normativa del tributo; bien porque de corregirse dicho error se originaría la devolución de un ingreso indebido; bien porque el error en la autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos de otro modo (determinación de base imponible negativa menor de la que correspondía, por ejemplo, sin incidencia en la cuota del ejercicio del error).

En estos casos, el interesado habrá de instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento dirigido a tal fin, siendo necesario, por tanto, el pronunciamiento al respecto de la Administración tributaria, expreso o tácito. Será precisamente esta resolución administrativa, expresa o tácita, la que podrá impugnarse, en su caso, en vía económico-administrativa [art. 227. 2 b)].

Se trata, efectivamente, del procedimiento que hasta ahora venía regulado por el artículo 8 y la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. La nueva Ley se remite a la normativa reglamentaria que lo regulará en detalle (art. 120. 3, párrafo 1º).

C) Autoliquidaciones complementarias

Pero también puede ocurrir, y este el segundo supuesto general que ha de diferenciarse, que el interesado quiera modificar o completar su autoliquidación inicialmente presentada, resultando entonces un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior. En estos casos, como prevé expresamente el art. 122. 2, párr. 1º de la nueva Ley, lo procedente es presentar una autoliquidación complementaria, que podrá hacerse dentro o fuera de plazo “siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (art. 122. 1).

²⁸ Por mencionar uno de ellos, es el supuesto previsto en el art. 14. 2 b) de la Ley del IRPF de percepción de rendimientos del trabajo en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, para el que se prevé, en su caso, una “declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno”, a presentar “en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

Estas autoliquidaciones complementarias traerán también consigo, en su caso²⁹, el devengo de los recargos por autoliquidación extemporánea regulados en otro lugar de la ley (en el art. 27), que son equivalentes, en esencia, a los del art. 61. 3 de la anterior LGT: del 5, 10, 15 ó 20 por 100, según que el retraso sea de hasta tres, seis, doce o más meses, debiendo abonarse en este último caso, además, intereses de demora; si bien, como ha previsto ahora la nueva Ley de un modo expreso, dichos intereses se computarán desde el transcurso del año de retraso, y no, como venía haciendo la Administración tributaria hasta ahora ante el silencio legal al respecto, desde la finalización del plazo voluntario de autoliquidación e ingreso³⁰.

D) El supuesto de incumplimiento de requisitos futuros de un beneficio fiscal

De todos modos, también prevé la nueva Ley un tercer supuesto. Se trata del supuesto de "pérdida del derecho" a la aplicación de un beneficio fiscal por incumplimiento de requisitos futuros: en estos casos no habrá que presentar una autoliquidación complementaria, porque entonces, según dispone la nueva Ley, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación del período impositivo del incumplimiento la cuota o cantidad derivada del beneficio fiscal aplicado de forma indebida en los períodos anteriores, junto con los intereses de demora. Si bien se supedita la aplicación de esta regla general a que específicamente no se establezca otra cosa (art. 122. 2, párr. 2º).

A efectos prácticos, teniendo en cuenta lo que suelen disponer las normas de los tributos en particular para estos supuestos, cabría distinguir dos supuestos específicos distintos que traerán consigo dos vías distintas para regularizar el beneficio fiscal aplicado indebidamente por incumplimiento de requisitos futuros:

- por un lado, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta únicamente a la cuota o a la base, pero en este último caso, en un impuesto proporcional; entonces habrá que regularizar, con intereses de demora, en la misma autoliquidación del ejercicio de incumplimiento y no en una complementaria específica del ejercicio en que se aplicó el beneficio fiscal; esto es lo que ocurre, por ejemplo, en la Reserva para Inversiones en Canarias, que opera como una deducción en la cuota en el IRPF y una reducción en la base imponible en el IS (art. 27. 8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias); y,

²⁹ Siempre y cuando en las autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo se cumplan los requisitos previstos en el art. 27 de la nueva Ley, entre los que destaca la necesidad de "identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren", además de que deban "contener únicamente los datos relativos a dicho período". Se da así una solución normativa clara a la problemática que se había planteado en torno a los ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo, tal como poníamos de relieve en otro lugar: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo (Comentario parcial a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002)", en *Hacienda Canaria*, núm. 4, 2003, pp. 188-189.

³⁰ Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61. 3 de la LGT, tras aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio (Instrucción Tercera).

- por otro lado, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta a la base imponible de un impuesto progresivo; en este caso la regularización, también con intereses de demora, sí habrá de llevarse a cabo mediante una autoliquidación complementaria del ejercicio en que se aplicó el beneficio fiscal indebidamente; esto es lo que sucede, por ejemplo, en la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una vivienda habitual (art. 39. 4 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF).

4. Los procedimientos de gestión tributaria

4.1. Planteamiento

Paso ya al análisis de los procedimientos de gestión tributaria más comunes, que son los regulados únicamente por la nueva LGT³¹. Se trata de unos procedimientos que, como adelantaba al principio, si bien en gran medida existían ya con anterioridad en nuestro Derecho positivo, en la normativa general o en la de determinados tributos, ahora se regulan en la LGT de un modo más detallado, recogiendo en ocasiones determinados aspectos novedosos. Son los siguientes: el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 127); el de comprobación de valores (arts. 134 a 135); el iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130); el de verificación de datos (arts. 131 a 133); y, el de comprobación limitada (arts. 136 a 140).

Haré referencia a sus aspectos esenciales, principalmente desde la óptica de las novedades de más trascendencia.

4.2. El procedimiento de devolución

En cuanto al procedimiento de devolución, que es el que ya se preveía en la normativa particular de determinadas figuras tributarias (fundamentalmente, IRPF, IS e IVA o IGIC), dos ideas básicas pueden señalarse respecto de una regulación general esencial que habrá de ser completada por la normativa reguladora de cada tributo.

En primer lugar, centrándome en el supuesto más común de procedimiento iniciado mediante autoliquidación³², y aún reconociendo que no es una auténtica novedad respecto de la regulación particular de aquellos tributos, que dicha autoliquidación puede ser dentro o fuera del plazo voluntario previsto. En ambos casos el procedimiento es el mismo: seis meses para efectuar la devolución, a contar bien desde la finalización del plazo voluntario, bien desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. Y en ambos casos, de transcurrir dicho plazo de seis meses sin haber ordenado el pago de la devolu-

³¹ Exposición de Motivos, 4, párrafo 13º.

³² En relación con el procedimiento de devolución iniciado mediante solicitud o comunicación, el art. 126 se limita a recoger sucintamente algunas cuestiones, remitiéndose a la regulación del mismo por las normas propias de cada tributo.

ción por causa imputable a la Administración tributaria, se habrán de abonar intereses de demora (arts. 125 y 31. 2).

La única consecuencia adicional que se producirá en el supuesto de autoliquidación fuera de plazo será la de la exigencia de la sanción correspondiente, siempre y cuando, claro está, exista obligación de autoliquidar (art. 198). Pero ésta se exigirá a través del específico, y, por tanto, distinto, procedimiento sancionador correspondiente (arts. 207 y ss).

Y, en segundo lugar, la previsión de dos formas “anormales” de terminación del procedimiento distintas a la “normal” de acordar la procedencia de la devolución, lo que sí constituye una auténtica novedad al no preverse con anterioridad en la normativa particular de aquellos tributos: por un lado, la caducidad; y, por otro, el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Si bien se viene a prever en todo caso el mantenimiento de la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de incumplir el plazo para efectuar la devolución (art. 127).

Con estas previsiones normativas, dejando a un lado la expresa referencia a caducidad que habrá de entenderse en los términos del apartado 3º del art. 104 de la nueva Ley, se viene a dejar bien claro el régimen jurídico aplicable al supuesto, nada infrecuente, de práctica de auténticas actuaciones comprobadoras, no simplemente internas, tras una autoliquidación a devolver:

Porque, por un lado, entonces se producirá la finalización del procedimiento de devolución, iniciándose entonces otro procedimiento distinto, al que se le aplicaría, por tanto, el plazo previsto para el mismo: seis meses para el de verificación de datos y de comprobación limitada y doce meses para el de inspección; aunque seis o doce meses desde el inicio, de oficio, de dichos procedimientos; trayendo consigo el incumplimiento de tales plazos, los efectos específicos previstos para ellos³³.

Pero, por otro lado, y con independencia de lo anterior, se sigue manteniendo el devengo de intereses de demora por el transcurso de seis meses sin practicar la devolución, contados desde la finalización del plazo voluntario de autoliquidación o desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. Siempre y cuando, claro está, siga existiendo una devolución tras la liquidación derivada de la actuación comprobadora practicada, sea la misma que se autoliquidó o sea una más reducida.

4.3. El procedimiento de comprobación de valores

Aunque no situado en la nueva Ley tras el procedimiento de devolución, sino más adelante, entre los de verificación y de comprobación limitada, corresponde ahora analizar los aspectos esenciales del denominado procedimiento de comprobación de valores (arts.

³³ En esencia, caducidad que no impide el inicio de un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción en los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada [arts. 133. 1 d) y 139. 1 b)], y enervamiento de los efectos que se produjeron con las actuaciones realizadas antes del incumplimiento del plazo, esto es, no interrupción de la prescripción y no existencia de requerimiento administrativo, en relación con el procedimiento de inspección (art. 150).

134 y 135). La razón de ello es muy simple: se trata de un procedimiento con un carácter netamente instrumental respecto de la liquidación; y es un procedimiento, en relación con dicha liquidación, que tiene un carácter parcial, al recaer únicamente sobre un determinado aspecto relevante para la misma (el valor).

Aparte de algunas otras cuestiones de menor trascendencia en las que no puedo detenerme ahora, son cuatro, quizá, las novedades fundamentales que recoge la LGT en relación con este procedimiento de comprobación de valores. Aunque en la gran parte de los casos se trata de novedades "relativas", en tanto que o bien estaban ya recogidas en la normativa particular del ITPAJD o del ISD, o bien ya venían produciéndose en la práctica.

En primer lugar, la previsión expresa de que no podrá procederse a la comprobación de valores, de acuerdo a los medios previstos en el art. 57, cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios (art. 134. 1). Se da así amparo normativo expreso a algo que venía ocurriendo ya en la práctica de algunas Comunidades Autónomas, en la gestión del ITPAJD y del ISD, por lo que se refiere a los valores de bienes inmuebles³⁴. De igual modo, se da un reconocimiento explícito en la LGT a la práctica amparada por disposiciones aplicables a determinadas figuras tributarias de la publicación de los precios medios de venta de vehículos usados, cuya utilización por los particulares impediría la ulterior comprobación administrativa del valor³⁵.

En segundo lugar, la nueva Ley exige ahora expresamente que si el valor determinado por la Administración es distinto al declarado, junto con la propuesta de regularización, habrá de comunicarse la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados (art. 134. 3, párrafo 1º).

En tercer lugar, el mandato, que puede pasar inadvertido al ubicarse en otro lugar de la Ley, de que se individualice la propuesta de liquidación derivada de la comprobación de valores realizada en un procedimiento de inspección en un determinado supuesto: cuando dicha comprobación de valores no sea el objeto único de la regularización inspectora practicada. Este sería uno de los casos, además, en que procedería la práctica de una liquidación provisional en dicho procedimiento inspector [art. 101. 4, b)].

Por tanto, en estos supuestos de regularización inspectora más amplia que la derivada exclusivamente de una comprobación de valores (piénsese, por ejemplo, en un supuesto en el IRPF, en el que se regularizara el valor de transmisión de una ganancia patrimonial derivada de una transmisión gratuita a partir de una comprobación de valores, además de otras parcelas del impuesto), de modo semejante a lo que sucedía ya antes

³⁴ FALCÓN YTELLA, R., "«Valores orientativos de referencia» y comprobación de valores", en QF, núm. 6, 1997; ALGUACIL MARÍ, P., *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999.

³⁵ La última es la Orden 3561/2003, de 15 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables a la gestión del ITPAJD, ISD e IEDMT.

en los supuestos de conformidad parcial, habrían de parcelarse varias propuestas de liquidación: la derivada exclusivamente de la comprobación de valores, y la resultante del resto de elementos comprobados. Dando lugar la primera de ellas a una liquidación provisional. Se resuelve así un problema que hasta ahora encontraba difícil solución: aplicar la suspensión automática de la ejecución de la liquidación por la promoción de la tasación pericial contradictoria o por la reserva del derecho a promoverla también en impuestos distintos a ITPAJD y a ISD, en los que la liquidación puede derivarse de un objeto más amplio a aquél que proviene de una comprobación de valores³⁶.

Y, en cuarto lugar, la previsión de que la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma (art. 135. 1, párr. 3º). Se prevé así en una norma legal de aplicabilidad general algo que ya estaba en la normativa del ITPAJD, pero no en la del ISD, lo que había planteado problemas en la práctica. Aunque dichos problemas podían solucionarse, como así lo entendió algún Tribunal de Justicia, con una aplicación analógica al ISD de lo previsto para el ITPAJD³⁷.

4.4. El procedimiento iniciado mediante declaración

Por lo que se refiere al procedimiento iniciado mediante declaración, que es el correspondiente a escasos tributos en nuestro ordenamiento actual (ISD, de modo optativo, IAE en el ejercicio de alta o impuestos aduaneros, fundamentalmente), son varias las ideas esenciales que pueden señalarse.

En primer lugar, que su modo normal de inicio es la presentación de una declaración (art. 128. 1). Además, sería este procedimiento el aplicable cuando la declaración se presenta tanto dentro como fuera de plazo (art. 129. 1, párrafo 2º). Y en este segundo caso, en mi opinión, tanto cuando no media un requerimiento administrativo previo como cuando éste existe. Puesto que a la declaración presentada siempre le serían aplicables las mismas facultades de comprobación y los mismos trámites y requisitos procedimentales hasta la liquidación provisional previstos en los arts. 128 a 130. La únicas diferencias en el caso de declaración fuera de plazo serían: cuando se presenta sin requerimiento previo, la liquidación adicional de recargos y, en su caso, intereses de demora, de acuerdo a las previsiones del art. 27; y si se presenta tras un requerimiento administrativo, la eventual imposición de una sanción, pero que se sitúa en otro procedimiento distinto, el sancionador³⁸.

³⁶ Algunas propuestas para solucionar este problema conforme a la anterior normativa se encuentran en PÉREZ-EMBIID WAMBA, C. M., "La tasación pericial contradictoria tras la reforma del artículo 52 de la Ley General Tributaria por Ley 31/90, de PGE para 1991", en *TF*, núm. 55, 1995, pp. 57 y ss.

³⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de octubre de 2000. En otro sentido, sin embargo, la Resolución del TEAC de 24 de junio de 1998. Ambas se encuentran en *Normacef fiscal*.

³⁸ En un sentido distinto, PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pp. 253. En la misma línea de lo defendida en el texto se pronunciaba ya GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, IV, EDF, Madrid, 1972, pp. 485-487, en relación con la normativa entonces vigente.

En segundo lugar, la previsión de un plazo máximo general de duración del procedimiento de seis meses, en el cual la Administración habrá de notificar la liquidación provisional. Si bien la normativa del tributo puede señalar otro plazo diferente. En todo caso este plazo comenzará a contarse en el supuesto normal de inicio mediante declaración, bien desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentarla, bien desde el día siguiente a la presentación de la declaración extemporánea (art. 129. 1). Previéndose para el caso de incumplimiento de dicho plazo la caducidad. Aunque esta caducidad no impide el inicio de nuevo del procedimiento, en este caso de oficio por la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción [art. 130 b)]. Si bien, como dispone el art. 104.5 también aplicable aquí, las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos del art. 27. 1.

Y, en tercer lugar, la previsión de que en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de aquéllas (art. 129. 3). Lo que se prevé con carácter general y, por tanto, también para el supuesto de declaración extemporánea, como se encarga de confirmar el art. 27. 2, párr. 3º en relación con las presentadas sin requerimiento previo³⁹. Lo cual es algo lógico, teniendo en cuenta que en este sistema aplicativo de la declaración simple, a diferencia del de autoliquidación, el tributo no es exigible hasta la notificación de la liquidación por parte de la Administración (art. 62. 2). Si bien se prevé que ello será así “sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley” (art. 129. 3 in fine).

Con ello parece estarse pensando fundamentalmente en el supuesto en el cual la Administración descubre la falta de presentación de la declaración debida, requiere para que se aporte y ésta se presenta. Entonces se iniciaría con dicha declaración el procedimiento dirigido a la práctica de la liquidación provisional no exigiéndose, aquí tampoco, intereses de demora desde la presentación de la declaración, pese a que haya sido tras requerimiento, hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la liquidación administrativa. Aunque sí, lógicamente, por el período de retraso entre la finalización del plazo voluntario de presentación de declaraciones y el momento de presentarse la declaración extemporánea [art. 26. 2 b) y 3]. Lo cual no va a impedir tampoco la eventual imposición de la sanción correspondiente (art. 192), a través del específico procedimiento sancionador, que es lo que justifica su mención en aquel precepto.

4.5. Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada

A) Planteamiento

Para finalizar, centraré mi atención en los dos procedimientos “estrella” de la gestión tributaria en la nueva Ley: el de verificación de datos y el de comprobación limitada. Son los

³⁹ El Informe 2002 destaca que se aclare definitivamente esta cuestión con la nueva Ley. *Vid.* Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2002, p. 50.

procedimientos que toman el relevo en la nueva LGT de las actuaciones de comprobación abreviada dirigidas a la práctica de liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 de la anterior.

Sintetizando los aspectos novedosos de más importancia de la nueva Ley en este ámbito, pueden señalarse los siguientes, que son en los que centraré mi atención: la regulación separada de dos modalidades de actuación administrativa, verificación de datos y comprobación limitada; la regulación más detallada y completa de los trámites procedimentales a seguir en las mismas; y, en relación con este último aspecto, la regulación expresa de ciertos efectos preclusivos.

B) La regulación separada de la verificación de datos y la comprobación limitada

a) ¿De la comprobación formal a la verificación de datos y de la comprobación abreviada a la comprobación limitada?

La primera cuestión que se suscita, sobre todo a partir de la lectura de los Informes 2001⁴⁰ y 2002⁴¹, es si pueden identificarse la verificación de datos con la tradicional comprobación formal (arts. 1, párr. 2º y 34, últ. párr. del RGI) y la comprobación limitada con la antigua comprobación abreviada (art. 123 de la originaria LGT, tras la reforma de 1995).

Es decir: ¿puede identificarse la verificación de datos de la nueva LGT con la antigua comprobación formal, al dirigirse únicamente a realizar una verificación de la exactitud formal de lo declarado atendiendo a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero claramente constatables a la vista de la autoliquidación y, en su caso, de los documentos que acompañan a ésta?; y, ¿puede identificarse la nueva comprobación limitada, más allá de algunos cambios puntuales y mejoras técnicas, con la antigua comprobación abreviada, al posibilitarse ciertas actuaciones instructorias frente al interesado (requerimiento de justificantes de datos declarados, de registros establecidos por normas tributarias, etc.), pero que no serían tantas como los de la comprobación inspectora (se excluye, por ejemplo, el examen de la contabilidad mercantil)?.

Existirían dos datos, fundamentalmente, que confirmarían esta interpretación: de un lado, la propia terminología empleada para referirse a estas actividades administrativas (verifica-

⁴⁰ En relación con la verificación de datos, señala el *Informe para la Reforma...*, p. 143, que este tipo de comprobación "debe limitarse a los casos en que los datos proporcionados por el obligado tributario no se corresponden con los que tenga en su poder la Administración, sin que ésta pueda utilizar sus facultades para realizar una labor de instrucción en sentido estricto. Sería, básicamente -se concluye-, una actuación de "cotejo". Sobre la comprobación limitada, pp. 143-144.

⁴¹ Sobre la verificación de datos, *Informe sobre el borrador...*, pp. 50-51, y sobre la comprobación limitada, pp. 52-53. En relación con el aspecto que nos interesa ahora acerca del deslinde entre ambas, merece destacarse la afirmación de que la comprobación limitada "supone un paso más allá de las actuaciones de verificación, desarrollándose una verdadera actuación inquisitiva, aunque limitada en cuanto a sus medios" (p. 52). Ya antes, tras mencionar los supuestos en que tiene cabida la verificación de datos, se indicaba que "todas las situaciones descritas se caracterizan por una ausencia de labor instructora por parte de la Administración, no incluyendo, en ningún caso, la obtención de información de terceras personas. Tan sólo el último supuesto implica cierta labor de este tipo, pero, como puede observarse, nunca puede referirse a actividades económicas" (p. 51).

ción frente a comprobación), que estaría justificado en el hecho de que, tal como había puesto de relieve la doctrina, la llamada comprobación formal no era realmente una auténtica comprobación en sentido propio⁴²; y, de otro, la regulación de los eventuales efectos preclusivos en uno y otro caso: ningún efecto preclusivo en la verificación de datos, puesto que ésta no impedirá, como dispone el art. 133. 2, la posterior comprobación del objeto de la misma; frente al efecto preclusivo al que haré referencia más adelante de la comprobación limitada, recogido ahora de forma expresa en el art. 140. 1 de la nueva Ley.

Sin embargo, en mi opinión, esta identificación entre verificación de datos y comprobación formal, de un lado, y comprobación limitada y comprobación abreviada, de otro, es algo que no puede admitirse sin más. Así puede deducirse de una lectura atenta de los preceptos reguladores de una y otra modalidad de actuación administrativa.

b) La verificación de datos: comprobación formal y comprobación en sentido propio

Comenzando por la verificación de datos, es cierto que existen dos datos que ponen de relieve que en ella tiene cabida la tradicional comprobación formal. De un lado, algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, recogidos en el art. 131: errores aritméticos en la declaración o autoliquidación [letra a)]; y, aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma [letra c)]. Se trata, efectivamente, de errores apreciables a la vista de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes que se hubieran acompañado, en su caso, a aquéllas. Lo que vendría confirmado, de otro lado, por una de las posibles formas de inicio del procedimiento de verificación de datos, que parece que es especialmente propicia, aunque no de un modo exclusivo⁴³, para estos supuestos de la antigua comprobación formal: "mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con los datos necesarios para formularla" (art. 132. 1).

Pero es que también dentro de la verificación de datos, en mi opinión, tiene cabida una auténtica comprobación en sentido propio. Lo que se deduce igualmente, además de algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, de otra de las formas posibles de inicio: el requerimiento para la aclaración o para la justificación de la discrepancia observada o de los datos relativos a su declaración o autoliquidación (art. 132. 1).

⁴² Entre otros, DE LA PEÑA VELASCO, "La liquidación...", p. 11; MARZAL DOMENECH y DE BUNES IBARRA, "El artículo...", pp. 14 y 15; y JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE, "La tramitación...", pp. 62 y ss.

⁴³ No puede desconocerse que también cabría el inicio del procedimiento de este modo cuando existieran en poder de la Administración datos distintos a los declarados procedentes de terceros en base a los cuales emitir una propuesta de liquidación, que tal como señalaremos más adelante no puede incluirse en la tradicional comprobación formal, pese a que la Administración lo entendió en ocasiones de otro modo.

Puesto que podrá iniciarse igualmente un procedimiento de verificación de datos "Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria" [art. 131 b)]. Se trata de un supuesto, ya previsto en esencia en normativas precedentes⁴⁴, que hace posible una actuación administrativa en orden a liquidar el tributo de que se trate, pero que va más allá de la comprobación formal. Ello a pesar de que esto es algo que no había sido siempre considerado así, lo que parece estar detrás de su inclusión dentro de la verificación de datos⁴⁵. La existencia en estos casos de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio queda confirmada en la nueva LGT, en mi opinión, al exigirse expresamente el contraste con el tercero informante cuando el interesado manifestase su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración (arts. 132. 2 y 108. 4).

También puede llevarse a cabo la verificación de datos, según dispone el art. 131 d), "Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas". Y tanto la aclaración como la justificación de datos de la declaración o autoliquidación parece que está haciendo referencia a auténticas actividades de comprobación en sentido propio, orientadas a la eventual práctica de una liquidación, al menos en la gran parte de los casos⁴⁶. La simple exclusión del ámbito de las actividades económicas de estas actuaciones instructorias no puede impedir que fuera de él se esté en presencia de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio.

c) La comprobación limitada: comprobación formal y comprobación en sentido propio

Y por lo que se refiere a la comprobación limitada, es cierto que en ella puede tener lugar una auténtica comprobación en sentido propio. Esta va a ser, además, su principal contenido. Así lo ponen de relieve tanto las actuaciones que pueden desarrollarse en este procedimiento (esto es, facultades y medios de comprobación utilizables) como una de las posibles formas de su inicio: mediante comunicación notificada requiriendo la personación

⁴⁴ Arts. 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 123 de la LGT, en su redacción de 1995, aunque con un tenor literal no idéntico.

⁴⁵ Porque la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su Informe de 14 de octubre de 1987 (en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, EDESA, Madrid, 1990, p. 34), entendió, erróneamente en nuestra opinión, que la comprobación formal era "una actividad de mero control consistente en practicar una liquidación provisional a la vista de la declaración del sujeto pasivo y de los datos obrantes ya en poder de la Administración". En el mismo sentido, ya con anterioridad, la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe de 23 de enero de 1987, en *Impuestos*, I/1988, p. 897. La concepción de una verificación de datos incluyendo la utilización de datos obrantes en poder de la Administración en la que no se realizaría "una labor de instrucción en sentido estricto", esto es, una auténtica comprobación en sentido propio, parece desprenderse también del *Informe para la Reforma...*, p. 143; y, aunque no de forma tan clara, del *Informe sobre el borrador...*, p. 51.

⁴⁶ Piénsese que la aclaración requerida puede dirigirse a datos no estrictamente relevantes para la liquidación del tributo, como puede ser, por ejemplo, el de la cuenta corriente en el que efectuar la devolución, incluido erróneamente en la autoliquidación.

en el lugar señalado para las actuaciones y la aportación de documentación y demás elementos solicitados (arts. 137. 1 y 138. 2).

Porque en este procedimiento de comprobación limitada pueden realizarse determinadas actuaciones, que claramente se insertan en la comprobación en sentido propio: examen de los justificantes de los datos declarados que se hubieran requerido [letra a)]; examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria [letra b)]; examen de los registros, demás documentos exigidos por la normativa tributaria, de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como de las facturas o documentos justificativos de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos [letra c)]; requerimientos a terceros, bien para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar, bien para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes [letra d)]; y, entrada en fincas, locales, otros establecimientos y domicilio, además de consideración de agente de autoridad del funcionario actuante, en aquellos casos en que se permite la actuación fuera de las oficinas de la Administración tributaria (comprobaciones relativas a la aplicación de regímenes objetivos de tributación, entre otros, tal como prevé el art. 136. 4).

Pero no puede desconocerse que en el procedimiento de comprobación limitada también tiene cabida, en mi opinión, la comprobación formal. Así se deduce claramente: en primer lugar, de la recepción dentro de las actuaciones que pueden realizarse en la misma el examen “de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones (...)” [art. 136. 2 a)], que es donde conforme a la normativa anterior cabía encontrar implícita aquella comprobación formal (art. 123. 1, párrafo 1º de la anterior LGT); y, en segundo lugar, de la previsión como posible inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formular dicha propuesta (art. 137. 2, 2º párrafo), que es especialmente propicio, aunque no de un modo exclusivo, como indiqué antes, para los supuestos de la antigua comprobación formal.

d) El auténtico deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada

Y si el deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada no está en la tradicional distinción entre comprobación formal y auténtica comprobación, aunque abreviada, ¿dónde está si no?. ¿En qué se diferenciarían, por tanto, una y otra modalidad de actuación administrativa?

Pues bien, a falta de lo que nos diga el desarrollo reglamentario y a falta de lo que nos muestre la práctica, creo que la solución está, fundamentalmente, en las claves siguientes, que se deducen de la regulación de ambas:

- primera: la verificación de datos sólo puede realizarse cuando exista una declaración o autoliquidación previa que se habría presentado (distintos supuestos del art. 131, en los que aquéllas son un elemento común); por el contrario, la comprobación limitada puede desarrollarse tanto cuando hay una autoliquidación previa, como cuando no la hay [apartados 1 y 2 b) del art. 136, especialmente⁴⁷]

- segunda: la verificación de datos únicamente puede tener lugar cuando concurra alguno de los supuestos tasados previstos en el art. 131, que aparecerían así como requisitos o presupuestos de inicio del procedimiento, y que normalmente son detectados en la práctica administrativa a través de medios informáticos internos (errores aritméticos, discrepancias con datos en poder de la Administración, etc.⁴⁸); el inicio de la comprobación limitada, sin embargo, no está supeditado a la concurrencia de determinadas circunstancias constatadas previamente (cabe iniciar dicho procedimiento sin que sea necesario haber detectado con anterioridad un error o una discrepancia); y,
- tercera: la comprobación limitada es la única que puede recaer, al menos en cuanto desarrolle una auténtica actividad de comprobación en sentido propio, sobre el ámbito de las actividades económicas [art. 131 d) y 136. 2 c), de modo particular⁴⁹].

C) Algunas cuestiones procedimentales comunes

Una vez delimitadas la verificación de datos y la comprobación limitada, paso a examinar algunas cuestiones relativas a su tramitación procedimental. Y lo hago refiriéndome conjuntamente a ambas ya que tales cuestiones son, en gran medida, comunes en el procedimiento de verificación de datos y en el de comprobación limitada. Todo ello en un contexto de una regulación mucho más detallada que la existente con anterioridad.

En primer lugar, debe destacarse que se trata de dos procedimientos cuyo modo de inicio es siempre de oficio. Es la Administración tributaria la que decide siempre, de oficio, iniciar estos procedimientos (arts. 132. 1 y 137. 1). No se prevé en ninguno de ellos, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de inspección, un inicio a petición del obligado tributario, aunque sea sólo para solicitar una comprobación general tras una primera actuación de carácter parcial [arts. 147 b) y 149⁵⁰].

Son dos procedimientos, en segundo lugar, que se dirigen, en principio y con carácter general, a la práctica de una liquidación provisional, que cuando se dicte habrá de hacerlo tras la previa comunicación al obligado tributario de la propuesta de liquidación (arts. 132. 3 y

⁴⁷ En este sentido, también FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Derecho tributario: parte general*, (23ª ed.), Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, p. 166.

⁴⁸ Este aspecto era destacado por el *Informe para la Reforma...*, p. 143, desde la perspectiva de los derechos y garantías de los obligados tributarios que no se verían mermados al deber estar los supuestos de aplicación de la verificación tasados legalmente, si bien se añade que "probablemente por remisión a las Leyes reguladoras de cada tributo". También se reitera en el *Informe sobre el borrador...*, p. 50. Igualmente, FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, pp. 165-166.

⁴⁹ Igualmente, FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, p. 166; PATÓN GARCÍA, G., "La comprobación limitada y su conexión con el procedimiento inspector", en *TF*, 2003, núm. 157, pp. 66 y 70.

⁵⁰ El *Informe para la Reforma...*, p. 144, sin embargo, proponía para el caso de la comprobación limitada "el derecho a solicitar que, ante el anuncio de una comprobación de este tipo, se remita el expediente a la inspección, al objeto de que pueda practicarse una comprobación de carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados".

138. 3). De ahí que puedan ser calificados ambos, al menos en los supuestos más comunes, como procedimientos liquidatorios. Esto significa, en esencia, dos cosas:

- en primer lugar, que su inicio va a producir el efecto de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria. Si bien para que dicho efecto interruptivo se produzca habrán de cumplirse necesariamente dos requisitos: de un lado, el conocimiento formal del interesado, garantizado con la previsión para ambos procedimientos de unas determinadas formas de inicio, si bien de contenido no exactamente idéntico (arts. 132. 1 y 137. 2); y, de otro, la precisa delimitación de la obligación tributaria afectada (en esencia, a través de la especificación del tributo y, en su caso, período de que se trate); lo que si bien aparece garantizado claramente en relación con la comprobación limitada al exigirse que su comunicación de inicio se exprese el alcance de las actuaciones (art. 137. 2), no lo hace respecto de la verificación de datos, en relación con la que no se prevé tal exigencia (132. 1), pese a lo cual debe entenderse como debida⁵¹; y,
- en segundo lugar, que su forma normal de terminación será mediante liquidación provisional, que habrá de estar motivada, aunque no con el mismo contenido en la verificación de datos y en la comprobación limitada [arts. 133. 1 b) y 139. 2⁵²]; sin perjuicio de que también se prevén otras formas menos habituales de terminación⁵³.

Y son dos procedimientos, en tercer lugar, para los que se prevé un plazo máximo de duración de seis meses; produciéndose en caso de incumplimiento de dicho plazo la caduci-

⁵¹ Aunque la nueva Ley no lo prevé expresamente, PATÓN GARCÍA, G., "Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248, 2003, pp. 152-153, ha planteado la posibilidad de fraccionamiento del efecto interruptivo de la prescripción en relación únicamente con los elementos afectados por la comprobación limitada. En contra de esta interpretación, si bien conforme a la normativa anterior a la nueva LGT, JUAN LOZANO, A. M., "Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria ante la perspectiva de las modificaciones normativas", en *Fiscal mes a mes*, núm. 70, 2002, p. 77.

⁵² En relación con la liquidación provisional resultante de una verificación de datos, en el art. 133. 1 b) se prevé únicamente que "deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de Derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma". Por su parte, el art. 139. 2 prevé una motivación más amplia para las liquidaciones provisionales dictadas en un procedimiento de comprobación limitada. Puesto que no sólo se hace mención a una "Relación de hechos y fundamentos de Derecho que motiven la resolución", para la cual, además, no se señala que sea sucinta. Sino también se prevé como contenido debido de la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada: "Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación"; y, "Especificación de las actuaciones concretas realizadas". Estas dos últimas menciones, particularmente, tendrán una importancia decisiva para los efectos preclusivos de la resolución del procedimiento de comprobación limitada recogidos, como se verá de inmediato, en el art. 140. 1.

⁵³ En concreto, el procedimiento de verificación de datos podrá también finalizar: por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos; por la subsanación, aclaración, justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento; por caducidad; o, por inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto de la verificación de datos (art. 133). Y, por su parte, el procedimiento de comprobación limitada podrá acabar adicionalmente: por manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada; por caducidad; y, por inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (art. 139).

dad, que no impedirá el inicio de nuevo del procedimiento dentro del plazo de prescripción [arts. 133. 1 d) y 139. 1 b)]. Si bien las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos del art. 27. 1 (art. 104. 5). Además de que no se exijan intereses de demora desde el momento del incumplimiento del plazo, de practicarse una ulterior liquidación tras el inicio de un nuevo procedimiento, tal como prevé desde una óptica general el art. 26. 4 de la nueva Ley.

Se trata, por tanto, de un régimen distinto al previsto: para el procedimiento sancionador, para el que aunque también se prevé la caducidad por el incumplimiento de un idéntico plazo de seis meses, de producirse aquélla no podrá iniciarse ya un nuevo procedimiento sancionador [art. 21 l. 4]; y, para el procedimiento inspector, para el que no se prevé caducidad alguna (art. 150).

No se ha recogido en la Ley, sin embargo, a pesar de que había algunas propuestas en este sentido, plazo alguno dentro del cuál debería iniciarse necesariamente los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, de llevarse a cabo. El Informe 2001, por ejemplo, proponía el establecimiento de un plazo para su iniciación de dos años contados desde el fin del plazo voluntario de declaración o autoliquidación⁵⁴.

D) Los efectos preclusivos de la comprobación limitada

Y, por fin, llegamos al aspecto “estrella” de los procedimientos “estrella” en la gestión tributaria de la nueva Ley. Me refiero a los eventuales efectos preclusivos derivados de los mismos.

Por lo que se refiere a la verificación de datos no sólo no se prevé expresamente efecto preclusivo alguno, sino incluso parece negarse el mismo. Así parece indicarlo el art. 133. 2: “La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”. Contrasta esta previsión con la del art. 140 para la comprobación limitada a la que haré referencia de inmediato. Sobre todo cuando en ambos procedimientos, tal como justifiqué, tienen lugar auténticas actividades comprobadoras en sentido propio. También, por tanto, en el procedimiento de verificación de datos. De ahí que sorprenda la regulación de la nueva Ley en relación con este aspecto, que no puede evitar, en mi opinión, la existencia de unos efectos preclusivos a partir de principios generales como el de seguridad jurídica y el de no ir contra los propios actos, en los que se sustentaban ya dichos efectos bajo la normativa anterior⁵⁵.

⁵⁴ Informe para la Reforma..., p. 143.

⁵⁵ Así lo venía a reconocer la propia Administración tributaria estatal en la Resolución de 20 de diciembre de 2000, de la Dirección General de la AEAT, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2001, al aludir, dentro de las normas de integración entre los Planes Parciales de Control de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria, a la potenciación de la motivación de los actos de liquidación que dicta Gestión Tributaria. Ya mucho antes también se sustentaba esta tesis desde la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe de 23 de enero de 1987, en *Impuestos*, I/1988, p. 897.

Y centrándome en el efecto preclusivo que sí prevé la Ley de un modo expreso, en el ámbito de la comprobación limitada, debe destacarse, ante todo, la previsión de dicho efecto que, como sabemos, no aparecía previsto en la anterior normativa. Ante el silencio de la regulación anterior; y partiendo de la necesidad de entender que un efecto preclusivo debería existir; al practicarse auténticas actividades de comprobación en sentido propio, podían tener cabida las dos alternativas básicas existentes al respecto:

- que el objeto comprobado no pudiera ser nuevamente objeto de una comprobación ulterior; aunque fuera con el despliegue de otros medios y facultades distintos a los que están a disposición en la actuación gestora; o,
- que dicho objeto sí pudiera ser ulteriormente comprobado, pero sólo con unos medios y facultades diferentes a los que se emplearon en la actuación gestora⁵⁶.

La nueva LGT, sin embargo, abandona el silencio anterior y opta concretamente por la segunda de las alternativas mencionadas. Se recoge así, efectivamente, un efecto preclusivo. Pero se trata de un efecto preclusivo limitado, distinto al previsto para las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección (art. 148. 3), en conexión con la propia limitación de medios a emplear en esta modalidad comprobadora: únicamente alcanza a los medios y facultades de comprobación utilizados.

Porque, según dispone el art. 140. 1 de la nueva LGT, “Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (...)”. No obstante, a tal afirmación general se hace una precisión adicional: ello será así “salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.

Por tanto, como reconocía el Informe 2002, el “importe fijado en el acto de liquidación no puede ser modificado por la Administración. La modificación sólo puede producirse cuando, acumulativamente, concurren dos circunstancias. La primera, que se descubran nuevos hechos o circunstancias, lo que excluye, por ejemplo, que se practique una regularización de la liquidación por un cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración. La segunda, que los nuevos hechos o circunstancias resulten de actuaciones distintas de las realizadas”⁵⁷.

Sería el caso, por ejemplo, de la verificación física de una inversión en un procedimiento inspector con la que se descubre algún tipo de irregularidad, que sería posible pese a haber llevado a cabo con anterioridad en un procedimiento de comprobación limitada la comprobación documental de las mismas, en el que se había resuelto su corrección.

⁵⁶ JUAN LOZANO, “Las actuaciones...”, pp. 74-75.

⁵⁷ Informe sobre el borrador..., p. 53.

5. Consideraciones finales

Concluyo ya.

Son varios y diversos los aspectos problemáticos que suscita la regulación de la gestión de los tributos en la nueva LGT. Por destacar a modo de conclusión los de mayor trascendencia, quizá lo sean la prohibición absoluta de rectificar las opciones fuera del plazo reglamentario de declaración, los no precisos contornos del deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada y la, a su vez, eficacia preclusiva limitada de la regularización practicada tras una comprobación de este tipo.

De todos modos, la regulación amplia y detalla que se hace en la nueva Ley de los procedimientos de gestión tributaria más comunes es, ya de por sí, un gran avance. También lo es, desde mi punto de vista, la recepción en el lugar que le corresponde, la LGT, de los aspectos esenciales de la autoliquidación, el principal acto de colaboración de los particulares en la aplicación de los tributos. De ahí que mi opinión general sobre la nueva situación en que queda la gestión tributaria tras la nueva Ley, sea positiva.

Trayendo a colación el certero símil empleado por la profesora SOLER⁵⁸, la “cenicienta” de los procedimientos tributarios, la gestión tributaria, entendida en el sentido estricto pero amplio a que hemos hecho referencia, ha dejado, por fin, de serlo. ■

⁵⁸ SOLER ROCH, M.T., “Prólogo” a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001, p. 12.

