

GEMMA PATÓN GARCÍA*Doctora en Derecho. Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha***Extracto:**

Es notorio que el Proyecto de Ley General Tributaria –actualmente en fase de tramitación– aborda el tema de la denominada «comprobación limitada», que desarrollan los órganos gestores, con el firme propósito de institucionalizar su régimen jurídico y procedimiento.

En cuanto al primer punto, desde luego se había generalizado entre la doctrina el reclamo de una clara delimitación de competencias de los órganos gestores y, sobre todo, una rigurosa regulación de los efectos que debían atribuirse al desarrollo de semejante actividad comprobadora. Y todo ello, sin desviarse del objetivo de equilibrar derechos y garantías del contribuyente e intereses recaudatorios que, irremediablemente, debe guiarse por los principios basilares de la comprobación limitada: proporcionalidad y eficacia. Así pues, en este trabajo se advierte la necesidad de hacer coordinar el carácter de la comprobación y los efectos derivados de la misma, entre los que destaca el Proyecto la vinculatoriedad de los aspectos comprobados, sustentada por un acto de liquidación que continúa siendo provisional pero con importantes limitaciones en su modificabilidad.

En relación con la segunda cuestión, se establece un procedimiento individualizado de comprobación limitada de forma paralela al que existe en el procedimiento inspector. Sin embargo, como exponemos a continuación, siguen existiendo carencias reguladoras importantes en materias de alta sensibilidad para el contribuyente como es el tema de la prescripción. Asimismo, en este estudio se deja patente que es el momento idóneo para enmendar estas insuficiencias que bien podrían ser acompañadas por medidas legislativas de mayor valentía tales como la regulación de las actas con acuerdo en el procedimiento de comprobación limitada o el reconocimiento de la eficacia interpositiva de los aspectos comprobados en impuestos conectados.

Sumario:

- I. Las perspectivas de evolución normativa en la comprobación limitada.
- II. Los efectos materiales en caso de regularización practicada.
 1. La vinculación de los elementos comprobados.
 2. La operatividad de la introducción de la conformidad.
- III. Las repercusiones del mantenimiento del carácter provisional de la liquidación resultante.
- IV. Una propuesta de extensión de los efectos en orden al objeto de la comprobación limitada: la eficacia interpositiva.
- V. Las relaciones entre la vinculatoriedad de los elementos comprobados y el transcurso del tiempo sobre la actividad de comprobación.
- VI. El reconocimiento de efectos en los supuestos en que no procede una regularización tras la comprobación limitada.
- VII. Conclusiones.

I. LAS PERSPECTIVAS DE EVOLUCIÓN NORMATIVA EN LA COMPROBACIÓN LIMITADA

Una de las principales novedades que el Proyecto de la Ley General Tributaria (en adelante, Proyecto) –aparecido a principios de junio de 2003– introduce en el marco del reforzamiento del control tributario se localiza en las actuaciones de comprobación que el artículo 123 LGT estableció en 1995 con un delimitamiento que resultaba a todas luces insuficiente.

Las modificaciones que el Proyecto tiene previsto realizar en el régimen jurídico de la comprobación sustantiva desarrollada por los órganos gestores –herederas de la orientación que ya se recogía en el Informe de marzo de 2001 de la Comisión constituida para la elaboración de propuestas de reforma de la Ley General Tributaria– se vierten en tres líneas principales de mejora que tienen como eje vertebrador el propósito de ofrecer una precisa regulación normativa más acabada en este campo que era de todo punto necesaria. Dichas líneas se proyectan básicamente en: 1) una determinación del contenido de esta comprobación, tanto en la concreción de las facultades como en la fijación de unos límites de mayor exactitud que los preexistentes; 2) la articulación de un procedimiento dirigido a subsanar la falta de garantías ocasionada por la ausencia completa del mismo y, 3) la expresión de los vínculos materiales que este estadio de la comprobación debe producir ante un eventual y posterior procedimiento inspector.

Sin perjuicio de las referencias colaterales que se hagan al hilo de nuestro discurso sobre el contenido de este tipo de comprobación, ha de señalarse, en primer término, que las tres vertientes mencionadas están encabezadas por la sustitución terminológica de la «comprobación abreviada» que, a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, pasaría a calificarse como «comprobación limitada», lo cual evidencia, en primera instancia, el afán de la Comisión redactora de ajustar la denominación de este tipo de comprobación a las restricciones de facultades que la Administración tributaria posee en el marco de este procedimiento. Desde luego este proceder ya había sido reclamado por una inmensa mayoría de autores que se habían dedicado a intuir las limitaciones implícitas –más que explícitas– a esta actividad comprobadora que regula el todavía vigente artículo 123 LGT.

En este sentido, el Proyecto lleva a la realidad jurídica del ordenamiento tributario los criterios que delimitan el régimen jurídico singular de la comprobación sustantiva gestora. Ahora bien, el reto de la nueva Ley General Tributaria consiste, desde nuestro punto de vista, en hacer creíble

esta dimensión de la comprobación; aspecto que, fundamentalmente debe girar sobre el reconocimiento expreso de los efectos que deben otorgarse a semejante actividad comprobadora. En este ámbito, y a pesar de que el artículo 140 del Proyecto presta atención a los «efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada», sólo se recogen parte de las cuestiones que el engarce de este procedimiento plantea con respecto al que posteriormente pueda incoarse por la Inspección. Es, precisamente, en este tema donde se sitúan las controversias jurídicas más difíciles de resolver.

Queda pues de esta forma justificado el interés que desprende este tema, y que no ceñimos a las consecuencias puramente materiales, o si se prefiere, de coordinación de las distintas posibilidades de comprobación, sino que extendemos a otros de carácter formal que provoca el desarrollo de un procedimiento de comprobación limitada, que no dejan de tener relevancia, dado que se mantiene la distinción entre liquidación definitiva y provisional, aunque se limita el carácter revisable de la liquidación provisional según los medios utilizados en la comprobación ¹.

Por otro lado, la ligazón existente entre los aspectos formales y materiales hacen de los primeros en multitud de ocasiones una condición *sine qua non* para la materialización de aquéllos. De aquí que los efectos producidos por el desarrollo de un procedimiento de comprobación limitada abarcan más allá de los meramente enunciados como tales en el artículo 140 del Proyecto, razón por la que habrá de referirse también a los efectos en el plano liquidatorio y la problemática de los efectos consecuentes derivados del transcurso del tiempo que afectan irremediablemente a este procedimiento. Por ello, la delimitación de los criterios que conforman la modalidad de comprobación limitada que hemos desarrollado anteriormente deben situarse en perfecta congruencia con la determinación de cuáles han de ser los elementos revisables en actuaciones posteriores.

Las coordenadas que han de utilizarse para la observación del asunto de los efectos derivados se centran, sobre todo, en la perspectiva del principio de seguridad jurídica, que, en casos como en el que nos encontramos de defectos de régimen jurídico, es vital de cara a ofrecer unas mínimas garantías frente al sujeto pasivo.

Desde luego no deben obviarse las bondades del reconocimiento de la preclusividad que se otorga a las actuaciones de comprobación limitada. Justamente, en este campo la Comisión redactora ha mostrado una consciente sensibilidad por el tema ya en la misma exposición de motivos del Anteproyecto donde se subraya la especial importancia que tiene «dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector».

Pero, más allá de la concatenación de ambos procedimientos, consideramos que la correspondencia entre los efectos materiales derivados de las actuaciones comprobadoras y las competencias tiene como materia clave los límites precisados por el artículo 136 del Proyecto en los que se instalan competencias del órgano gestor compartidas parcialmente con el órgano inspector. Por ello, el juicio de idoneidad acerca de esta técnica jurídica justifica una breve mención al marco de competencias que el órgano gestor está legitimado a poner en práctica.

Los medios que pueden utilizarse en este procedimiento son sintéticamente: el examen de los datos declarados contrastándolos con aquellos de que dispone la Administración y con los que constan en los documentos, registros y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. En cuanto a las potestades-límite en la órbita de un procedimiento de comprobación limitada, según reza el artículo 136 del Proyecto, el órgano gestor podrá realizar requerimientos a terceros sólo para los casos en que su objeto sea la aportación de la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o la ratificación de datos mediante la presentación de justificantes. No más que simples aclaraciones conllevan estas acotaciones, puesto que se continúa en la línea de mantener el requerimiento a terceros para la adquisición de nuevos datos en el área competencial de la Inspección. Distinto es el juicio en relación con la potestad de visita que, por primera vez, y de aprobarse los términos del Proyecto, protagonizaría una incursión en el ámbito de la comprobación sustantiva gestora, si bien en supuestos estrictamente tasados como son las comprobaciones censales o las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación.

La mención a los límites del contenido de la comprobación limitada ha dejado claro que la comprobación sustantiva que realizan los órganos gestores tiene un especial parangón con aquella llevada a cabo por la Inspección. En general, esta circunstancia debe hacer acreedora a la comprobación gestora de los mismos efectos que posee la comprobación inspectora.

Así pues, la institucionalización de esta forma de control debe mostrarse permeable a las necesidades de protección jurídica del contribuyente y el mayor rigor en el procedimiento, no debe hacer olvidar que el reconocimiento de efectos vinculantes de los aspectos comprobados en el procedimiento de comprobación limitada exige un aporte de coherencia al proceso de equilibrio entre derechos y garantías e intereses recaudatorios. Esta reclamación se justifica en dos motivos primordiales: primero, la cada vez más frecuente complementariedad de la comprobación limitada e inspectora y, segundo, los principios basilares de la comprobación limitada (en esencia, proporcionalidad y eficacia) que deben inspirar todo el procedimiento.

II. LOS EFECTOS MATERIALES EN CASO DE REGULARIZACIÓN PRACTICADA

El artículo 140 del Proyecto recoge los efectos en la situación comprobada que deberían derivarse de la práctica de una regularización de la misma en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Por tanto, en este precepto no se atiende a la totalidad de efectos que produce el desarrollo de actuaciones de comprobación limitada, de manera que no se regulan conjuntamente los efectos de la comprobación en caso de que ésta no conlleve regularización alguna de la obligación tributaria declarada.

Sin perjuicio de que más adelante nos ocupemos de las consecuencias que la comprobación tiene en la completa relación jurídica, en este momento hemos de ocuparnos de los efectos que el propio acto de comprobación produce desde la perspectiva interna en cuanto que el resultado queda reflejado en el contenido de dicha liquidación. En este sentido, lo que el artículo 140 del Proyecto

propone establecer es un mecanismo principal en la obtención de seguridad y certeza jurídicas como es el reconocimiento de efectos vinculantes a los elementos comprobados, aunque haya sido con potestades limitadas, frente a un posterior procedimiento de comprobación limitada o inspectora. Asimismo, en el texto tiene cabida la posibilidad en manos del obligado tributario de dotar de estabilidad e invariabilidad a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria, siempre que se actúe en el sentido de prestar conformidad a los mismos.

1. La vinculación de los elementos comprobados.

La nota esencial del acto de comprobación es la fijación de elementos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, por lo que no es nada extraño que el acto de comprobación haya sido definido precisamente por los efectos que produce como «aquel cuyo contenido vincula a la Administración, que al realizar esta determinación, no puede apartarse de lo que resulta de dicho acto, el cual, por consiguiente, produce, respecto a los elementos contenidos en él, un efecto preclusivo»². Este efecto reviste al acto de comprobación de carácter definitivo, que se traduce más precisamente en la prohibición para la Administración tributaria de comprobar dos veces los mismos elementos, aunque sea en dos procedimientos distintos³. Por tanto, de un lado, la cosa comprobada hace nacer un vínculo formal dentro del procedimiento en el que se han desarrollado las actuaciones comprobadoras entre éstas y el acto de liquidación, sin que pueda modificarse lo comprobado –a semejanza de la cosa juzgada formal–, salvo en los casos que la Ley General Tributaria lo permite. De otro, los elementos comprobados respecto de una obligación tributaria en particular no pueden volverse a comprobar, aspecto que recuerda a la cosa juzgada material. No obstante, la cosa comprobada despliega su eficacia afectando a los aspectos comprobados, de manera que, los actos sucesivos no pueden apartarse de la cosa comprobada, deslegitimando así la formación de cualquier acto de imposición que no sea conforme con la cosa comprobada⁴.

El respeto a la eficacia de la cosa comprobada depende únicamente de la voluntad del legislador, y, en lo que a nuestro tema concierne, hasta ahora no había existido una conciencia proclive por el reconocimiento de tal eficacia en el ámbito de la comprobación limitada efectuada por los órganos gestores ante las reticencias a aceptar la verdadera naturaleza sustantiva de la misma y, en consecuencia, el carácter definitivo de la liquidación derivada. Así pues, tras una actuación de los órganos gestores de este proceder, en todo caso sería posible el desarrollo de actuaciones comprobadoras por la Inspección, ya sea su tendencia a integrar, ya sea para modificar la comprobación precedente.

Distinción que posee relevancia en cuanto que la modificación supone «una sustitución de los resultados alcanzados tras las primeras actuaciones, mientras que los supuestos de integración supondrían la fijación previa de determinados extremos sobre los cuales no puede volver a pronunciarse la Administración, pero son susceptibles de ser completados en un momento posterior»⁵. Desde este punto de vista, la integración encajaría mejor con el principio de unicidad de las actuaciones de comprobación que exige que éstas sean únicas y definitivas en relación con el alcance global o parcial determinado previamente. Así, dado el carácter parcial que inspira la decisión de iniciar un proce-

diminución de comprobación limitada, la seguridad jurídica queda salvaguardada en la medida que se acepta la eficacia de la cosa comprobada en sede gestora, a la vez que se evita la duplicación de actuaciones ⁶, hecho que quebrantaría el principio de mínima incidencia con repetidas incursiones en la esfera de los particulares, así como la eficacia administrativa, soportando mayores costes indirectos por la reiteración de actuaciones y, en último lugar, una eventual transgresión de la doctrina de los actos propios, puesto que la falta de vinculación a lo comprobado dejaría el campo abierto a un pronunciamiento en sentido distinto a lo anteriormente determinado ⁷. La integración, en nuestra opinión, vendría de la mano de una investigación inspectora no limitada o tal vez del conocimiento de datos incluidos en la documentación contable.

Como decimos, la trascendencia de la atribución de efectos preclusivos reside en la dificultad que impone para modificar aquello comprobado, teniendo, en otro caso, que acudir a los medios extraordinarios de los artículos 153 y siguientes LGT. Así pues, convenientemente y de acuerdo a la naturaleza sustantiva de la actividad desarrollada, el artículo 140 del Proyecto reconoce efectos de cosa comprobada a aquellos elementos afectados por la comprobación gestora de entidad limitada, ceñidos al ámbito temporal objeto de la comprobación ⁸.

Ineludiblemente, la Administración tributaria debería asumir los efectos derivados del tipo de comprobación que realiza sin que ello afecte negativamente a los derechos de los contribuyentes ⁹, de manera que, siendo la comprobación limitada de una similar naturaleza a la desempeñada por la Inspección, debe atribuírsele a aquélla la misma preclusividad ínsita a cualquier actuación verificadora de ésta.

Argumentación que no dista demasiado de las exigencias del principio de seguridad jurídica, cuyas demandas, en el ámbito de la comprobación, deben hacer prioritario el respeto absoluto de los efectos de que son acreedoras cada tipo de actuación, haciéndolos compatibles con una adecuada disposición de los medios que la Ley atribuye a cada órgano. Por ello, y en segundo lugar, cobra mayor importancia una motivación del contenido de la liquidación gestora ¹⁰, no tanto como instrumento de control de la discrecionalidad, sino en cuanto elemento que aporta certidumbre a la cosa comprobada, es decir, como determinación de la eficacia de lo comprobado en dos sentidos diferentes: 1) mención de las circunstancias que han llevado al órgano gestor a girar el acto de liquidación (identificándose el elemento de prueba en su poder o documento requerido) y 2) delimitación precisa de los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido la comprobación gestora. A estos fines podrían servir los términos descritos en el artículo 139.2 del Proyecto donde se exige un contenido mínimo a la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, concretado en: a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; b) la especificación de las actuaciones concretas realizadas y c) una relación de hechos y fundamentos de derechos que motiven la resolución ¹¹.

De esta forma, la Inspección tiene conocimiento preciso de aquello que le vincula por haber sido comprobado en sede gestora con anterioridad por medios inquisitivos, lo que, en principio, puede disuadir a la Inspección de ejercitar sus competencias que dupliquen una actividad idéntica acarreado las repercusiones ya relatadas en el ámbito de los contribuyentes ¹². Sin perjuicio de ello,

la especial predisposición de los órganos inspectores para completar actuaciones, hace que la Inspección deba actuar en el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias poniendo en práctica su mayor intensidad competencial.

Por eso, debe interpretarse que, después de una liquidación provisional, no cabe otra con igual alcance, pero es indiscutible que, practicada una liquidación provisional a partir de una comprobación parcial gestora, esa parte de la situación tributaria del administrado no puede ser objeto de revisión, sin declarar lesivo el acto anterior. Llegar a una conclusión en sentido contrario supondría desoír los dictados del principio de seguridad jurídica que debe ser prevalente en estos casos al propio principio de legalidad ¹³.

Desde el punto de vista jurisprudencial, el criterio administrativo ha permanecido impasible frente a los intereses del contribuyente. Ejemplo de ello son: la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2000 que admitía una regularización inspectora exigiendo cuota positiva después de haber acordado la devolución en sede gestora y la Resolución del TEAC de 11 de octubre de 2001 donde se sostiene la posibilidad de modificación de las liquidaciones provisionales en cualquier caso aun cuando tengan el mismo objeto de revisión y aun cuando en la primera hubiera colaborado la Inspección como sucede en el caso en concreto ¹⁴. Afortunadamente, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 16 de febrero de 2001, en congruencia con lo mantenido, anula una liquidación posterior al acuerdo de devolución de la misma oficina de gestión porque supuso verdadera comprobación, no fue una corrección de error de hecho y no cabe sostener una sucesión de liquidaciones provisionales sin límite, postura que acoge la redacción del artículo 140 del Proyecto.

2. La operatividad de la introducción de la conformidad.

El artículo 140.2 del Proyecto establece que *«los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho»*.

Con ello, los trabajos de la Comisión plasmados en el Proyecto pretenden dar cabida en la comprobación limitada al instituto de la conformidad como mecanismo de incremento de agilidad y eficacia en el procedimiento. Si bien el artículo 140.1 alude al aspecto material de la cosa comprobada, que produce la invariabilidad y permanencia en el tiempo ante subsiguientes actuaciones comprobadoras, en el apartado segundo se hace referencia a la vertiente formal o imposibilidad de impugnar o recurrir los hechos o elementos comprobados. Desde esta perspectiva, el mayor grado de seguridad jurídica no se persigue de manera automática, sino a través de la necesaria intervención del obligado tributario, a quien se requiere la prestación de la conformidad.

En primer lugar, la introducción de la conformidad resulta estar plenamente justificada en el momento de cierre del procedimiento de comprobación limitada, esto es, en materia de aplicación de los tributos donde se aprecia una gran sensibilidad del contribuyente. Máxime en aquellas situaciones en que el órgano gestor liquida sin que haya llegado a obtener una certeza absoluta en rela-

ción con el caso concreto, en las cuales se pone de manifiesto la combinación existente entre el interés administrativo de determinar correctamente las obligaciones tributarias y el interés del particular a que se solucione el conflicto tributario que le afecta de una manera pronta y satisfactoria ¹⁵, que puede encontrar un alivio eficaz adoptando una tendencia proclive a introducir mecanismos convencionales en el ámbito de la comprobación limitada.

Desde luego, la Administración no posee una libre disponibilidad de la potestad comprobadora sino que se trata de una exigencia inherente a un sistema tributario justo –lo cual no obsta la afirmación de espacios discrecionales en el ejercicio de la misma, pero el escollo de que el despliegue y ordenación eficaz de la actividad comprobadora dependa en ocasiones de la falta de información del órgano gestor ¹⁶, únicamente podría mitigarse ofreciendo la posibilidad de colaborar y participar activamente del sujeto pasivo comprobado en el procedimiento de comprobación en curso. De hecho, los órganos gestores se encuentran con elementos cuya valoración o calificación resulta extremadamente difícil, lo que introduce la necesidad de recurrir a la intervención del obligado tributario, ya no tanto para integrar el acto unilateral de liquidación, sino para despejar la incertidumbre con efectos vinculantes para ambas partes ¹⁷.

El todavía vigente artículo 123.1.2.º LGT no deja de poner en evidencia las limitaciones del órgano gestor a la hora de comprobar los elementos del hecho imponible desconocidos, pero, a su vez, señala que ello puede hacerse en uso de las facultades de comprobación e investigación que se le otorgan al órgano gestor. Sin embargo, no es de extrañar que en el ámbito del procedimiento de comprobación gestora no se haya regulado nada al respecto todavía, cuando apenas se ha legislado sobre los trámites básicos del mismo procedimiento.

La más pura lógica hace observar el trámite de audiencia como el momento más idóneo para la prestación de conformidad a la propuesta de liquidación tributaria presentada ¹⁸. Al tratarse del único momento procedimental que cuenta en el artículo 123.3 con una presencia indubitada en el procedimiento de comprobación gestora, entendemos que debe concentrarse en él cualquier manifestación del interesado en relación con el objeto de comprobación, y muy destacadamente, si se trata de una declaración, como es la conformidad, con efectos directos en un posterior procedimiento sancionador que traiga causa en la comprobación previamente desarrollada.

El régimen jurídico que ha de seguir la manifestación de conformidad a la propuesta de regularización que, en su caso, presente el órgano gestor, gozaría de los mismos efectos que establece el artículo 82.3 LGT, la reducción de las sanciones en un 30 por 100, y que se mantendría a tenor del artículo 188.1b) del Proyecto. Lógicamente, las repercusiones de una voluntad conforme por parte del contribuyente, debe encontrar su correlato en el eventual procedimiento sancionador subsiguiente para que sea atractivo, lo cual generaría beneficios en términos de eficacia en los procedimientos de comprobación limitada debido a su potencial importancia numérica frente a los que pueden incoarse en sede inspectora ¹⁹. De hecho, las ventajas de ofrecer la posibilidad de conformidad con la propuesta de liquidación fruto de las actuaciones de comprobación gestora son indudables, tanto como que, pese a no existir regulación acerca del régimen procedimental, en la práctica viene realizándose, con lo cual estamos ante un nuevo supuesto en que la Administración ha tenido que aplicar la ley

sin contar con un cauce específico para ello. Por ello, no tiene excusa que si el artículo 156.4 del Proyecto establece expresamente la aplicación de la reducción de la sanción en los casos de conformidad tras la actuación inspectora, no exista una disposición semejante en el ámbito de la comprobación limitada, lo que podría llevar a interpretar una exclusión injustificada de los efectos reductores de la sanción aun habiéndose prestado conformidad a la propuesta de liquidación gestora.

Ahora bien, si los efectos de la conformidad de cara al contribuyente se limitan a una reducción de la sanción, el trámite de audiencia podría suponer un lastre para aquellos casos en que la conducta objeto de regularización no sea constitutiva de infracción y de la imposición de sanción. Este aspecto hace que se requiera la preceptividad de la audiencia siempre que exista una conducta sancionable tras el desarrollo de actuaciones de comprobación limitada. Más coherente parece ser el Proyecto LGT que, por una parte, enlaza la existencia de una propuesta de liquidación y la puesta de manifiesto para alegaciones (art. 138.3²⁰), momento en el que entendemos que sería inexcusable recabar la manifestación del obligado tributario sobre si se conforma o no con la propuesta de liquidación resultante de la comprobación limitada; por otra, la regulación de una comunicación de inicio (art. 137.2) permite que en la misma pueda hacerse referencia a si la causa de la regularización constituye la comisión de una infracción tipificada.

Desde el punto de vista procedimental, la conformidad con la regularización propuesta por el órgano gestor sugiere una fusión de momentos procedimentales que se encuentra en plena congruencia con el carácter «abreviado» que originariamente caracterizó a la comprobación sustantiva gestora, por los niveles de celeridad que implementa al mismo la conformidad. Igualmente, la regulación de la conformidad en el ámbito gestor mitiga la sensación de comprobados de segunda clase de aquellos contribuyentes sujetos a un procedimiento de comprobación limitada.

Sin embargo, esta percepción no logra ser erradicada en cuanto que continúa girándose una liquidación provisional tras la prestación de conformidad. No existe justificación alguna para ello, puesto que el carácter definitivo que deviene tras la conformidad, no supone abandonar el interés por la correcta cuantificación del crédito tributario, puesto que siempre quedaría la posibilidad de integrar lo comprobado a través del ejercicio de una ulterior actividad comprobadora en la hipótesis de un conocimiento sobrevenido de nuevos elementos de relevancia para la obligación tributaria (art. 140.1 *in fine*)²¹, saldando así las necesidades de unas mayores facultades que impone la escasez competencial del órgano gestor o las dificultades de comprobación en numerosos supuestos. Por otro lado, tampoco se entiende que, según el artículo 101.4b) del Proyecto cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización inspectora la liquidación se califique de provisional, así como en los casos en que la conformidad se presta a la propuesta de liquidación girada en un procedimiento de comprobación limitada, donde, en cualquier caso, la liquidación será provisional [art. 139.2d)]. El criterio del mantenimiento del carácter provisional de la liquidación en atención a que la conformidad no se extienda a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria es equívoco y no se compagina bien con la preclusividad o inimpugnabilidad derivada de la prestación de conformidad. Así pues, el carácter definitivo o de inmodificabilidad de lo comprobado tras la conformidad se deduce del mantenimiento de los efectos reductores sobre la cuantía regularizada aun cuando se impugne la sanción (art. 212.2 del Proyecto²²). En otras palabras, la con-

formidad puede ser parcial, pero la eficacia de la misma con respecto a los aspectos comprobados son definitivos, extremo que debería haber sido reflejado en la liquidación derivada de la comprobación sustantiva, sea gestora o inspectora ²³.

No obstante, la implicación activa del particular en la decisión administrativa de liquidación a través de la conformidad, admitiendo en todo momento su adecuación a la resolución de controversias en el ámbito de gestión ²⁴, no pasa de ser un acto de adhesión ²⁵, aunque puede considerarse inmerso en la tendencia convencional que invade el Derecho tributario en las formas de terminación de los procedimientos de este género. De hecho, es dudosa la procedencia de considerar que existe una transacción, pues, por un lado, el carácter de adhesión supone que únicamente existe una voluntad manifestada por la Administración a la que se aviene el comprobado; por otro, la supuesta «transacción» se encuentra sumamente restringida ²⁶ puesto que la propuesta de conformidad es fija y el importe de la reducción también según establece la ley. En ningún caso existe un cruce de propuestas, sino que la Administración fija unilateralmente tanto los aspectos cualitativos del supuesto de hecho como las consecuencias cuantitativas del mismo. El sujeto comprobado no interviene en la determinación del supuesto de hecho, su intervención se limita a la manifestación de la aquiescencia con la propuesta del órgano gestor a la que se adjudican unas ventajas legales de reducción de la sanción posterior, bonificación que se aplica siempre que el interesado mantenga el compromiso de renunciar a la impugnación de la liquidación correspondiente.

En nuestra opinión, la evolución de esta figura debe observarse desde la línea abierta a la reconducción de la conformidad a un acto verdaderamente consensual, atribuyendo a la misma un carácter de acto jurídico bilateral con unos efectos radicalmente diversos a los que le corresponde por tratarse de un acto impositivo unilateral ²⁷. Una tendencia como la sugerida goza de referencias cercanas como es el instituto del «accertamento con adesione» ²⁸ del ordenamiento italiano que, sin duda, ha estado omnipresente en los trabajos de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria al servicio del estudio de la viabilidad de la introducción de fórmulas convencionales en la terminación de los procedimientos tributarios ²⁹.

A diferencia del ordenamiento español, la fórmula convencional del «accertamento con adesione» interviene en un momento en que el crédito tributario todavía está por demostrar y determinar ³⁰, de manera que se va a recurrir al concurso del sujeto pasivo para estos menesteres en el encuentro contradictorio, siendo a partir de esta actividad sobre la que se formularía la propuesta de liquidación ³¹. Según la dicción del artículo 2 bis del Decreto Legislativo de 30 de septiembre de 1994, n. 564 (modificado y convertido en la Ley de 39 de noviembre de 1994, n. 656) –ya derogado– la comprobación realizada con adhesión no es impugnabile, ni integrabile ni tampoco modificabile por parte de la Administración y no es relevante a efectos penales y extra-tributarios.

Pues bien, esta figura ha sido acogida en el artículo 155 del Proyecto bajo la denominación de «actas con acuerdo» para la comprobación de situaciones tributarias que presenten especial dificultad en el procedimiento inspector. Ahora bien, supuestos de semejante dificultad pueden encontrarse los órganos gestores en el desarrollo de sus actuaciones de comprobación limitada y no se dis-

pone nada al respecto. Consciente de ello el profesor FERREIRO LAPATZA propone introducir el mecanismo de las actas con acuerdo en los procedimientos de comprobación limitada ³², cuyo desarrollo tendría lugar en el trámite de audiencia de dicho procedimiento (art. 138.3 del Proyecto). Entendemos que una propuesta en este sentido debe justificarse, en primer lugar, por el carácter preclusivo de lo comprobado que supone el acuerdo mediante la adhesión para ambas partes, deviniendo la liquidación provisional en definitiva ³³. Y, en segundo lugar, no debe obviarse que la operatividad de este mecanismo en la comprobación limitada sería potencialmente mayor que en el procedimiento inspector que afecta a un número reducido de ciudadanos ³⁴.

Si se opta en la redacción final de la nueva Ley General Tributaria por mantener el acto de liquidación de carácter provisional indistintamente, tendría que haberse adoptado la forma de acuerdo o concordato en la terminación del procedimiento de comprobación limitada para que, al menos en los casos en que existiera una colaboración decisiva del obligado tributario en la determinación de la deuda tributaria, la liquidación se convirtiera en definitiva en coherencia con la institución de cosa comprobada que prohíbe comprobar dos veces el mismo elemento tributario.

En segundo lugar, la celebración del acuerdo que se inserte dentro de una comprobación parcial, como la que pueden desarrollar los órganos gestores, no obstaculizaría el conocimiento de nuevos elementos de relevancia para la determinación de la obligación tributaria. En tercer lugar, la renuncia a iniciar el procedimiento sancionador se basa en la resolución de la causa de incertidumbre resuelta por acuerdo a cambio de una autoliquidación inmediata de todo el impuesto. Desde luego, ello no excluiría la necesidad de motivación de la comprobación por su naturaleza, en la elección costes-beneficios, que es claramente discrecional. La Administración, antes de acordar, debe valorar comparativamente el fundamento de la pretensión, el tiempo, y los costes de un eventual contencioso, pero también los efectos del acuerdo en el plano del comportamiento futuro del contribuyente ³⁵.

III. LAS REPERCUSIONES DEL MANTENIMIENTO DEL CARÁCTER PROVISIONAL DE LA LIQUIDACIÓN RESULTANTE

El principal efecto formal derivado de la práctica de actuaciones de comprobación abreviada es la emisión de un acto administrativo de liquidación que, no se adjetiva por constituir un efecto automático, pues no siempre tras la comprobación procederá una liquidación, y que, legalmente, se califica por tener un carácter provisional. Así pues, la premisa inicial consiste en tener presente que el acto de liquidación no es una consecuencia inmediata de la realización de actuaciones comprobadoras por el órgano gestor, puesto que, si el criterio de la Administración no diverge de lo declarado y autoliquidado y el comportamiento del sujeto pasivo ha sido conforme a la legalidad, el órgano gestor omitirá girar un acto administrativo de liquidación. Sin perjuicio de ello, debe afirmarse que toda actividad de comprobación tiene como principal fin terminar en un acto liquidatorio que adecue el comportamiento del sujeto pasivo con el interés público.

La discusión sobre si la liquidación del artículo 123 debía ser en todo caso provisional fue una cuestión debatida en el seno de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria y recogida en el Informe de la Comisión de 2001. Debía aportarse necesariamente un criterio cierto acerca de la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas, decidiendo sobre si los efectos definitivos deben reconocerse sólo tras la comprobación completa de todos los elementos integrantes del hecho imponible o si la comprobación limitada o parcial justifica el carácter parcialmente definitivo de la liquidación resultante ³⁶. Tras ello, el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria de 2002 ponía de manifiesto el éxito de la primera opción, pero con soluciones limitadoras del carácter revisable de las liquidaciones provisionales.

De partida, es evidente que para pronunciarse sobre el auténtico carácter de la liquidación y el régimen jurídico que debe aplicarse a la misma, debe analizarse la actividad que precede al acto y no el acto en sí mismo, y en consecuencia asumir los efectos que la comprobación tiene de cara a una posterior actuación ya sea del mismo órgano gestor o del inspector ³⁷. Así pues, la naturaleza de la liquidación dictada por el órgano gestor como consecuencia de una comprobación limitada debe traer causa en el criterio de la actividad, de manera que de la entidad de la comprobación desarrollada puedan preverse unos consecuentes efectos jurídicos que estén en plena concordancia con aquélla ³⁸.

Desde el punto de vista sostenido por la Administración en la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 2001 se continúa justificando el carácter provisional de la liquidación que resulte tras las comprobaciones realizadas por las Oficinas gestoras, basándose en dos aspectos que, a nuestro juicio, no inciden en el régimen jurídico aplicable a la liquidación mencionada: la diferenciación entre comprobación e investigación y la imposibilidad de identificación de estas comprobaciones con las que realiza la Inspección. A estos argumentos, objetamos que, si bien las facultades que los órganos gestores poseen, permiten el desarrollo de una comprobación e investigación –aunque limitadas–, en todo caso la naturaleza de la actividad denominada de «comprobación abreviada» no es distinta a la atribuida a la comprobación inspectora. Incidiendo en ello, la excepción del examen de documentación contable no modifica un ápice la naturaleza de la comprobación desarrollada, sólo pone de manifiesto la limitación de los elementos de conocimiento que le afectan, por tanto, dicha limitación no justifica en modo alguno la calificación provisional de la liquidación subsiguiente ³⁹.

La orientación seguida en esta Resolución ha dirigido las modificaciones de la Ley General Tributaria en este tema manteniendo unos prejuicios de partida que acaban por ofrecer en el artículo 123 la apariencia de una más que discutible comprobación «abreviada» para terminar por reconocer facultades sustantivas con algunas prevenciones –como es la calificación provisional de la liquidación resultante– en lugar de atenerse a la lógica consecuencia extraíble de la precedente actividad comprobadora desarrollada. Tal y como señalan JUAN LOZANO y MAGRANER MORENO el reconocimiento expreso de las facultades de comprobación material de las oficinas de gestión impediría que en el artículo 123 LGT se calificaran indistintamente como provisionales a todas aquellas liquidaciones que procediesen tras la práctica de cualesquiera actuaciones comprobadoras gestoras ⁴⁰. De manera que se han incluido dentro del concepto de liquidación provisional del artículo 123 supuestos dispares; tanto los actos dictados tras una mera comprobación formal como los dictados tras una actividad comprobadora limitada no distinguiendo efectos liquidatorios para ambos ⁴¹.

Esta situación continuaría existiendo de aprobarse los términos del Proyecto, pero la funcionalidad de la liquidación provisional deja de ser residual, puesto que ya no se asocia a la obtención de un ingreso rápido y el criterio tradicional de la previa comprobación decae ⁴² [art. 120 a) LGT] para identificar una liquidación definitiva. Sin embargo, el artículo 101.4 del Proyecto define la liquidación provisional en sentido negativo, esto es, todas aquellas liquidaciones que no entran dentro de la caracterización de liquidación definitiva.

La situación que se avecina con el Proyecto determina una inversión de los términos puesto que será la liquidación definitiva la que quede reservada para supuestos de menor importancia cuantitativamente hablando. Así, la intención de la Comisión redactora es hacer coincidir el alcance global de la comprobación con el carácter definitivo de la liquidación, de manera que se considera liquidación definitiva a aquella en que concurren dos circunstancias: 1) que las actuaciones comprobadoras hayan afectado a todos los elementos de la obligación tributaria; y 2) que se hayan utilizado todos los medios al alcance de la Administración tributaria. Si falta alguna de estas dos características, la liquidación será provisional. De aquí que se descarte cualquier posibilidad de que el órgano gestor gire una liquidación definitiva, ya que la comprobación sustantiva del órgano gestor es por definición «limitada» según los términos del actual artículo 123 y del artículo 136 del Proyecto.

Así, a la vez que se produce una ampliación del ámbito en que se practica una liquidación provisional, se produce una modificación en la definición del alcance parcial y total de las actuaciones llevadas a cabo.

Una consecuencia más de la propuesta inserta en el Proyecto se produce en el sentido de que, si la comprobación material que traía como consecuencia una liquidación definitiva venía siendo individualizada por las facultades inquisitivas utilizadas por los órganos de la Administración tributaria, con los términos del Proyecto serán los medios de comprobación utilizados un elemento determinante en la atribución de dicho carácter definitivo. De hecho, según se señala en el Informe sobre el borrador del Proyecto de la nueva Ley General Tributaria, el carácter revisable de las liquidaciones provisionales se limita, haciéndolo depender de los medios utilizados en la comprobación ⁴³. 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.

Por tanto, el Proyecto introduce un avance tras mantener el carácter provisional de la liquidación resultante de una comprobación limitada, en el sentido de restringir la permisividad de la modificación de la misma. Así, la liquidación provisional ahora ya no se caracteriza porque el importe fijado en dicho acto no puede ser modificado libremente por la Administración. Ello origina una transgresión en el régimen jurídico de la liquidación provisional, que ya no es aquella susceptible de rectificación por la Administración, sin necesidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión, sino un tipo de acto administrativo con importantes limitaciones en su modificabilidad.

En cualquier caso, sabemos que cuando la Administración tributaria haya constatado la existencia del hecho imponible declarado, se haya investigado lo no declarado, así como todos aquellos elementos y circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible y se haya, por último, procedido a la valoración de todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, aquélla estará en condiciones de girar una liquidación definitiva ⁴⁴.

Es de rigor recordar que las actuaciones de comprobación limitada, si bien tienen –cómo no– una evidente finalidad recaudatoria, también tienen si cabe con mayor relevancia una finalidad preventiva de posteriores incumplimientos, coadyuvando al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias ⁴⁵. Aspecto al que debe dotarse de notable relieve puesto que caracteriza a tales actuaciones de «parciales» dirigiéndose a la persecución de incumplimientos concretos y no de situaciones jurídicas globales.

La cuestión es que en orden al carácter parcial de las comprobaciones abreviadas de los órganos gestores se ha venido a explicar la naturaleza provisional de las liquidaciones de oficio del artículo 123 ⁴⁶, estableciendo además una falsa correspondencia entre la liquidación definitiva-total ⁴⁷ y la liquidación provisional-parcial. De tal manera que diversos autores han considerado que la liquidación definitiva sólo procederá cuando se comprueben todos los elementos precisos para determinar la cuantía de la totalidad de la deuda tributaria, esto es, que la comprobación haya sido completada y terminada ⁴⁸.

En nuestra opinión, el criterio que relacionaba la definitividad con la totalidad de la deuda tributaria se regía más por la conciencia de estar ante unas omnímodas facultades del órgano actuante (Inspección) que permitían realizar la comprobación. Sin embargo, en la actualidad nos encontramos con unos órganos gestores de facultades comprobadoras que, aunque limitadas, poseen una plena naturaleza sustantiva, lo cual en unas ocasiones no permitirá completar la comprobación del hecho imponible y su valoración y en otras ocasiones será el propio órgano gestor quien decida delimitar el alcance de la comprobación a un aspecto concreto de la situación tributaria. En cualquier caso, no parece que deban adjudicarse diferentes efectos jurídicos en función de la extensión de la comprobación previamente realizada. Por eso, pensamos que no existe la pretendida incompatibilidad entre la liquidación definitiva y la liquidación parcial, sino que, en primer lugar, la confrontación debe efectuarse según los criterios legales, definitiva o provisional, en razón de que la naturaleza de la actividad comprobadora sea sustantiva o formal, y, en segundo lugar, total o parcial, dependiendo de si la extensión de tal actividad permite entender completada o no la comprobación.

En cualquier caso, la aplicación de la tesis de la definitividad parcial de las liquidaciones efectuadas en el marco del artículo 123 LGT se encuentra estrechamente ligada al alcance y contenido de la función comprobadora de los órganos gestores ⁴⁹. Función esta que, por un lado, no sólo se apoya en los datos contenidos en las declaraciones-liquidaciones tributarias, sino que el órgano gestor, a efectos de la liquidación, puede servirse de la información que se encuentre en su poder o de aquella requerida al propio sujeto pasivo e, incluso, a terceros, en este último caso siempre que sea para la ratificación de datos, cuya base documental puede girar en torno a cualquier documento que no forme parte de la contabilidad mercantil; y, por otra parte, en atención a esta caracterización, es

procedente encuadrar tal actividad –llámese abreviada o limitada–, dentro de la comprobación según se halla configurada en el artículo 109 LGT. En consecuencia, las notas que justificaban que las liquidaciones de los órganos gestores fueran giradas en vía provisional⁵⁰ son rebasadas con creces, dependiendo de la medida en que, en su caso, haya tenido lugar la comprobación limitada, la cual puede dejar zanjada la incertidumbre sobre determinados hechos y elementos del hecho imponible.

Pero el interés doctrinal mostrado, proclive al reconocimiento de efectos definitivos de la liquidación girada tras la práctica de una actividad gestora de comprobación limitada⁵¹, viene marcado por la importancia que reviste el diferente régimen jurídico aplicable a ambos tipos de liquidaciones definitivas y provisionales, respectivamente. Criterio de distinción que se encuentra condicionado por las peculiaridades conceptuales de cada tipo⁵², es decir, la característica sustancial que supone haber comprobado antes de liquidar y tener un juicio formado acerca del caso concreto, incide en el régimen procedimental postulando la inmodificabilidad del contenido de la liquidación. Por tanto, dentro del marco del procedimiento de gestión la liquidación definitiva no puede modificarse, quedando únicamente las posibilidades de revisión recogidas en los artículos 153 y siguientes de la LGT y por motivos tasados, mientras que es consustancial a la liquidación provisional ser libremente modificable sin necesidad de acudir a procedimientos especiales.

Recordemos que, en nuestra opinión, la extensión o no de la comprobación a la totalidad del hecho imponible no afecta al carácter definitivo o provisional de la liquidación⁵³, sino a la totalidad o parcialidad de la misma. La definitividad viene prejuzgada por el carácter sustantivo de la comprobación realizada⁵⁴, aspecto que concurre en la actividad desarrollada conforme al artículo 123 –excepto en los casos en que no se efectúen las actuaciones abreviadas a que alude– y que sólo debe abarcar a los elementos tomados en consideración para dicha liquidación⁵⁵. Por ello, consideramos que el legislador debería adoptar urgentes medidas que atiendan a la reforma del precepto en cuestión, calificando la liquidación que siga a una comprobación limitada gestora como definitiva parcial –y que, ocasionalmente, pudiera ser total– de manera que pudiera aplicársele el régimen jurídico correspondiente que no es sino la no modificabilidad de los aspectos previamente comprobados en el procedimiento de gestión. Así, incluso se ha sostenido que parece necesario que, en todo caso, el administrado tenga derecho a que la liquidación sea definitiva, sin que sea razonable que así se haya regulado para las actuaciones inspectoras y no para las comprobaciones de gestión (art. 123 LGT) que, lógicamente, ven ampliado su ámbito de aplicación⁵⁶.

En cualquier caso, debe hacerse notar que la opción elegida por la Comisión redactora crea una tercera categoría intermedia de liquidaciones provisionales vinculantes, cuyo régimen jurídico caería con más propiedad dentro del característico de las liquidaciones definitivas, independientemente del alcance total o parcial de las actuaciones. En la práctica el criterio de la comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, se confunde con el régimen jurídico tradicional de la liquidación definitiva.

Por último, hemos de subrayar una cuestión de orden terminológico. No son pocos los supuestos, dadas las amplias facultades del órgano gestor, en que la comprobación limitada puede regularizar una situación tributaria, sin que posteriormente haya intervención alguna del propio órgano ges-

tor o del inspector. Sin embargo, nos encontramos ante la incoherencia que supone que el último acto de un procedimiento de comprobación que se dirige a determinar con exactitud la corrección del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que en no pocos casos será el último en que interviene la Administración tributaria, se califique de «provisional». Resulta, como poco, desconcertante para el sujeto comprobado que tras las indagaciones realizadas en torno a una obligación tributaria que le atañe, la liquidación que finalmente se le gira sea provisional.

De igual manera, la incongruencia es perceptible en cuanto que el artículo 73 del Proyecto establece la obligatoriedad de compensación de oficio de las cantidades a ingresar y devolver que resulten de un procedimiento de comprobación limitada, forma de extinción que viene siendo asociada a los actos administrativos firmes en cualquier caso (art. 68 LGT). No obstante, nos encontramos con liquidaciones «provisionales» que contienen actos firmes.

IV. UNA PROPUESTA DE EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS EN ORDEN AL OBJETO DE LA COMPROBACIÓN LIMITADA: LA EFICACIA INTERIMPOSITIVA

Una vez analizados los efectos que el Proyecto establece en el procedimiento de comprobación limitada, procede adentrarnos en un segundo estadio de la argumentación donde se intentará precisar o delimitar los espacios que debe cubrir la preclusión de los aspectos comprobados, es decir, el espacio de la relación jurídica que queda afectada por la cosa comprobada, la cual origina una eficacia vinculante susceptible de desplegar sus efectos en tres ámbitos distintos: «a) en el ámbito del mismo procedimiento en que se ha formado; b) en el ámbito de un procedimiento posterior relativo a la misma relación jurídica impositiva; c) en el ámbito de un procedimiento relativo a una relación jurídica impositiva diversa»⁵⁷.

Se esté o no de acuerdo con el procedimiento seguido en el Proyecto, el hecho que parece irreversible es el reconocimiento de efectos vinculantes al objeto de una comprobación limitada. Por eso, esta propuesta debe entenderse en el ámbito de una comprobación limitada que se concretará habitualmente en elementos más específicos que una obligación tributaria global. En este sentido, debe buscarse la máxima eficacia de la funcionalidad de la cosa comprobada en el sistema tributario, esto es, e incluso plantear la cuestión de si procede que la vinculatoriedad de los elementos comprobados pueda ser extensible a procedimientos de gestión distintos por obligaciones tributarias diferentes llevados ante el mismo sujeto pasivo.

A pesar de que la eficacia de la cosa comprobada alcanza únicamente al elemento o elementos afectados por la comprobación gestora, no sería descabellado plantear una expansión de los efectos de la preclusividad a otras figuras tributarias, cuya comprobación requiere de la indagación de idéntico elemento sobre el que se ha actuado previamente. Así pues, la íntima conexión entre algunos impuestos, interpretada en términos de eficacia, estaría en sintonía con una iniciativa administrativa, ya sea por los órganos gestores o inspectores, dirigida al desistimiento de una reiteración de la comprobación de un elemento en el ámbito de unas actuaciones que alcanzan a un determinado

impuesto que es de utilidad para otro impuesto. No obstante, el profesor BERLIRI, en el seno de la doctrina italiana –quien planteó tempranamente el tema–, se mostró reticente a aceptar que, en la esfera de un procedimiento relativo a una relación jurídica impositiva diversa, la comprobación respecto de un impuesto opere en relación con otro impuesto, lo cual no impediría, por tanto, ni a la Administración ni al contribuyente demostrar que la situación que se ha verificado es distinta de la resultante de la comprobación llevada a cabo a efectos de otro impuesto, dejando a salvo los casos en que la ley atribuía expresamente tales efectos⁵⁸. Ninguna indicación existe al respecto en nuestro ordenamiento tributario, y pocas son las aportaciones doctrinales en el seno de nuestra doctrina vertidas en relación con esta cuestión.

Para empezar las relaciones entre impuestos son múltiples: por ejemplo, la donación de un inmueble entre particulares que tributa para el donatario en el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones –liquidado a cargo de los órganos de gestión tributaria a la vista de la escritura en la que se refleja ese negocio jurídico– y puede servir de base para probar la existencia de un incremento de patrimonio que ha de tributar en el IRPF a declarar por el donante, detectado, bien por los órganos inspectores, bien por los de gestión tributaria.

El elemento fáctico comprobado puede constituir hecho imponible en un impuesto y ser supuesto de aplicación de una deducción en otro impuesto distinto. Y, es muy factible que, dada la falta de correlación temporal en las comprobaciones de impuestos que se complementan necesariamente, como el IRPF y el IP, sea informativamente, sea por efectos cruzados o recíprocamente condicionantes en sus hechos imponibles, la eficacia interimpositiva de la comprobación puede ayudar a la evitación de la reiteración de actuaciones y a una pronta liquidación por el otro impuesto complementario. Sin embargo, el problema en las relaciones entre el IRPF e ISD e IP puede situarse más bien en la intracomunicación de órganos de dos niveles de la Administración tributaria periférica, pues mientras que el primero tiene una gestión centralizada, salvo parcelas cedidas en las deducciones a las Administraciones regionales, los últimos tienen una gestión íntegramente autonómica.

Especial mención merece el fundamento del alcance interimpositivo de la eficacia de la comprobación en el caso de la utilización como medio de comprobación de una factura a efectos del IVA y del IRPF. Los términos de la cuestión se establecen en interrogarnos acerca de si la comprobación llevada por el IRPF, hace inviable unas actuaciones sobre el mismo elemento afectado, pero en relación con el IVA, o viceversa. No en vano, la Ley 66/1997 ha venido a determinar una coordinación absoluta entre los regímenes de tributación en el IRPF y en el IVA, así como entre las modalidades de tributación dentro de cada uno de ellos. Abundando en esta cuestión, las modificaciones introducidas en dicha ley han llevado a cabo una cierta uniformidad entre las obligaciones de información, contables y de facturación, de los regímenes de tributación de las ganancias empresariales en el IRPF y de aquellas empresas que optan por la aplicación del régimen especial simplificado en el IVA⁵⁹. De hecho, el artículo 37.1.1.º RIVA selecciona unas actividades empresariales a las que se denomina gráficamente de «coordinadas», también incluidas en el régimen de estimación objetiva, modalidad de SIM en el IRPF, que consiste en un método de determinación del rendimiento neto o beneficio empresarial, aplicable a pequeñas y medianas empresas, basado en indicadores o módu-

los objetivos. Tal es el grado de coordinación perseguido entre esta modalidad de IRPF y el régimen simplificado de IVA por la Reforma de la Ley de acompañamiento citada, que se ha llegado a hablar de un sistema tributario específico: «sistema de módulos»⁶⁰.

Desde luego que la importancia de la comprobación en estos supuestos es auténticamente extraordinaria porque se afecta a un colectivo muy numeroso que dispone de mecanismos para evitar parte del gravamen que de la estricta aplicación normativa se derivaría.

No obstante, aceptar la tesis de la eficacia interpositiva de lo comprobado conlleva ciertas dificultades intrínsecas al procedimiento, procedentes de la determinación del alcance de la comprobación, esto es, determinar exactamente qué figura tributaria y hecho imponible o elemento del mismo se comprueba. No es posible ni siquiera parece conveniente, pretender realizar actuaciones de comprobación sobre el total de los hechos imposables producidos. Pero la eficacia interpositiva de las actuaciones de comprobación abreviada no mermaría la efectividad de los principios rectores del sistema tributario. Lo que necesita este ámbito de actuaciones es la regulación de las debidas garantías del contribuyente tanto en el desarrollo de las mismas como en su conclusión.

La admisión de una eficacia interpositiva de la cosa comprobada procuraría un eficaz servicio a la Administración a efectos de reducir los costes indirectos y ocasionar las menores molestias posibles al contribuyente. También la generalización de los efectos interpositivos de la cosa comprobada redundaría en la economía procesal, en cuanto se maximiza el aprovechamiento de las actuaciones de comprobación.

Es de destacar la situación que se produciría en caso de no aceptar la tesis de una eficacia interpositiva de lo anteriormente comprobado en detrimento de la seguridad jurídica, no tanto desde la dimensión de certeza del derecho positivo, como desde el punto de vista de la confianza⁶¹ de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social y, en definitiva, de la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas⁶².

V. LAS RELACIONES ENTRE LA VINCULATORIEDAD DE LOS ELEMENTOS COMPROBADOS Y EL TRANSCURSO DEL TIEMPO SOBRE LA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN

Una consecuencia más puede desprenderse del desarrollo de la comprobación sustantiva llevada por los órganos gestores que afecta al plazo de prescripción de la determinación de la deuda tributaria que, junto con el de las acciones para exigir el pago de las deudas tributarias y para la imposición de sanciones tributarias, se encuentra fijado con carácter general en cuatro años (art. 64 LGT) (art. 66 del Proyecto). Desde este punto de vista, la «acción administrativa» llevada a cabo bajo las directrices del procedimiento de comprobación limitada se muestra «conducente» a la comprobación y liquidación de los tributos devengados, tales actuaciones de com-

probación tendrán un resultado tendencialmente liquidador, en los casos que proceda-, y, por tanto, causante de la interrupción de la prescripción conforme al artículo 66.1a) LGT [art. 68.1a) del Proyecto]. A propósito de esta cuestión, la intención clarificadora que se mantiene en los preceptos relativos a la prescripción del Proyecto se manifiesta con la adición de un inciso final en este último precepto citado, señalando que las actuaciones dirigidas a la determinación de la obligación podrán interrumpir la prescripción, ya vengan referidas a «*todos o parte de los elementos*» de la misma. Este inciso contiene una referencia inequívoca a la aptitud de las actuaciones de comprobación limitada de los órganos gestores para constituir el presupuesto de hecho obstativo del transcurso de la prescripción.

Si observamos la cuestión de cuáles son los actos susceptibles de producir, en concreto, dicho efecto interruptivo, debe afirmarse un aumento de los mismos como consecuencia de la regulación sistemática del procedimiento de comprobación limitada inserta por el Proyecto. En la actualidad, en el ámbito de la actividad de los órganos gestores, los actos que pueden provocar una interrupción de la prescripción, conforme a los condicionamientos legales y las competencias del órgano actuante, son el requerimiento de información y la liquidación provisional de oficio ⁶³, siempre que se observe en dichos actos una finalidad adecuada al procedimiento en que se insertan ⁶⁴. A éstos, podría añadirse, de aprobarse los términos expuestos en el Proyecto: la comunicación de inicio (art. 137.2), la notificación de la propuesta de liquidación (art. 137.2.2.º párr.), las comunicaciones y diligencias (art. 138.1) y la «*manifestación expresa de que no procede regularizar*» [art. 139.2d)] cuando no exista un acto anterior interruptivo.

Ahora bien, la virtualidad interruptiva no se producirá en concreto a menos que se cumplan los condicionamientos que se suceden, en forma de garantía del sujeto pasivo, en la Ley General Tributaria: por un lado, la información recabada exige estar concretada en cuanto al alcance objetivo del mismo, pues aunque desapareciera la alusión al «*tributo devengado por cada hecho imponible*», el inciso final mencionado sigue la misma línea, ya que en cualquier otro caso no podría fijarse la extensión de la interrupción de la prescripción; por otro lado, cualquier actuación de las reseñadas sólo surtirá efectos interruptivos si se realiza con el «*conocimiento formal del sujeto pasivo*».

Especial significación reviste el segundo requisito mencionado para otorgar el efecto interruptivo a una actuación practicada por el órgano gestor, la comunicación formal del sujeto pasivo, sobre todo, como botón de muestra de la fundamentación prioritaria de la aplicación del instituto de la prescripción en la seguridad jurídica, circunstancia que ha jugado un papel destacable en el rigorismo con el que la jurisprudencia lo ha aplicado. La pretensión de esta condición, cuya ausencia priva de aptitud a la actuación para interrumpir la prescripción, es excluir de tales efectos a aquellas actuaciones puramente internas de la Administración o incorrectamente notificadas ⁶⁵.

No obstante, la trascendencia de la finalidad de la comunicación formal no se compagina bien en el ámbito de la comprobación gestora con la conexión de que debe gozar a efectos del procedimiento llevado conforme al párrafo segundo del artículo 123.1 LGT. Así pues, si el órgano gestor decide solicitar información a la Inspección o comprueba mediante datos que obran en su poder y

encuentra indicios de fraude o incumplimiento de obligaciones fiscales, el efecto interruptivo se retrasa hasta el momento de la liquidación, siempre que ésta proceda ⁶⁶, pero el inicio de la «acción administrativa» tendente a la comprobación y liquidación se produjo anteriormente, pues el órgano gestor está realizando ciertas indagaciones en relación con un sujeto pasivo y una obligación tributaria. Por tanto, el requisito del conocimiento formal del sujeto pasivo, establecido por exigencias de seguridad jurídica, se vuelve en contra de la finalidad de este principio constitucional. Nos encontramos ante una actividad que, aunque se desarrolla en un ámbito interno, es susceptible de provocar la interrupción de la prescripción y se encuentra inserta en un procedimiento directamente ordenado a hacer posible la liquidación, pero que, sin embargo, no puede ejercer el efecto que la caracteriza debido a la falta, una vez más, de regulación específica del procedimiento que debe guiar la práctica de actuaciones de comprobación efectuadas por el órgano gestor.

En primer lugar, la determinación del alcance objetivo susceptible de ser afectado por la interrupción de la prescripción se manifiesta a priori directamente conectado al control de la finalidad del acto dentro de un procedimiento de comprobación como puede ser el realizado por los órganos gestores, pues «difícilmente puede iniciarse efectivamente un procedimiento mediante actuaciones genéricas e indeterminadas» ⁶⁷. De aquí que el requisito de determinación del alcance de las actuaciones actúe como un límite de la eficacia interruptiva de la prescripción de las mismas en dos sentidos diferentes: según la deuda tributaria a que la actuación administrativa se refiera y según el contenido de la actuación. Razón por la cual algún autor ha señalado que la exigencia de la concreción en el concepto y período impositivo debería completarse con la de la realización efectiva de la actuación administrativa ⁶⁸.

De manera que, desde un aspecto externo, los efectos interruptivos no pueden extenderse más allá del concepto tributario y del ejercicio a que afecte la actuación de la Administración ⁶⁹. Así, por ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2000, la limitación de efectos se detecta en relación con unas actuaciones inspectoras referidas sólo al IRPF, en el curso de las cuales se requiere documentación en la que se aprecia una posible deuda en concepto de IVA, lo cual evidentemente obligará a la Administración a comprobar por este concepto impositivo, pero no se producirá ninguna interrupción referido a este último impuesto a menos que se comunique formalmente al sujeto pasivo un nuevo alcance de las actuaciones. En este sentido la futura regulación de inicio de actuaciones gestoras y sobre la modificación del alcance de las actuaciones –a modo de los arts. 11 y 30 del RGIT– posibilita el cumplimiento de una concreción necesaria de las actuaciones a desarrollar, determinando la extensión a que debe afectar la interrupción de la prescripción producida por el acto en cuestión. Precisamente la seguridad jurídica, objetivo prioritario que persigue la prescripción como límite a las potestades de ejercicio de la Administración tributaria, impide, en este contexto, una interrupción que se extienda a más de una obligación tributaria.

Si adoptamos una óptica interna en la limitación que supone la determinación del alcance de la actuación, la eficacia interruptiva de la prescripción no sólo queda limitada objetivamente en función de la deuda tributaria a que la actuación de la Administración o del particular se refiera, sino también en función del contenido de la actuación ⁷⁰. Por tanto, es posible que las actuaciones administrativas tendentes a la inspección o liquidación del tributo interrumpan la prescripción incluso

respecto de la parte de la deuda correspondiente a elementos del hecho imponible no conocidos por la Administración, sin embargo, dichas actuaciones no afectan a la prescripción de la acción para exigir las cantidades liquidadas con anterioridad, y esto, aunque se trate del mismo concepto y período impositivo ⁷¹.

Circunstancia esta que nos lleva a plantear la problemática de la desagregación de los efectos interruptivos dentro de un mismo hecho imponible que, desde luego, aun reconociendo la considerable complejidad que lo envuelve, vendría justificada por el intrínseco carácter parcial e incluso, en ocasiones, puntual de la comprobación sustantiva realizada por el órgano gestor. En cualquier caso, las dificultades interpretativas en este punto podrían venir aliviadas por el aumento extraordinario de garantías contenidas en el Proyecto en relación con la indicación del alcance de cualquier actuación llevada por el órgano gestor. Asimismo, la interrupción de la prescripción aparece ahora ligada, como decimos, a la actuación no sólo sobre toda la obligación tributaria, sino también sobre algún elemento de aquélla, lo cual lleva a plantear la posibilidad de fraccionamiento del efecto interruptivo de la prescripción.

En cuanto al tema del despliegue de la extensión interruptiva de la prescripción, la premisa de la que parte el artículo 136 del Proyecto, al igual que el artículo 123 LGT vigente, es la realización de actuaciones comprobadoras o investigadoras no ya respecto de la «*realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria*», entendido como un concepto unitario, sino que los órganos gestores podrán realizar actuaciones referidas a «*la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados*». La desagregación del hecho imponible a efectos del desarrollo de las actuaciones de comprobación o investigación que sean necesarias plantea la cuestión de si el discurrir de la prescripción ha de sufrir una segmentación como resultado de referir la interrupción a ámbitos inferiores al hecho imponible, de manera que para los elementos no afectados por la comprobación el cómputo de la prescripción seguiría su curso, mientras que para aquellos elementos del hecho imponible que se regularizaran mediante la liquidación provisional se interrumpiría la prescripción ⁷².

Desde luego que la polémica surge en cuanto se piensa en que, en cualquier caso, sea una comprobación en la que se verifique todo el hecho imponible o un elemento de éste, se estaría ante una misma obligación tributaria. Sin embargo, no cabe duda de que el texto del propuesto artículo 68.1a) LGT conecta los efectos de la interrupción de la prescripción a «*parte de los elementos de la obligación tributaria*», posibilitando una interpretación como la señalada e idéntico ámbito de referencia existe en el resto de supuestos que provocan la interrupción (la interposición de recursos o reclamaciones y, las actuaciones del sujeto tendentes al pago o liquidación de la deuda). Pero, llamemos la atención sobre la repercusión que una fragmentación de los efectos interruptivos ocasionaría en perjuicio del principio de seguridad jurídica, clave de la aplicación del instituto de la prescripción ⁷³, ya que el contribuyente podría tener problemas para determinar qué parte de su hecho imponible ha prescrito y qué parte no ⁷⁴. En esta línea debemos destacar la postura mantenida por ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ, sosteniendo que la interrupción de los plazos de prescripción a resultas de la práctica de una liquidación provisional de oficio, consecuencia de una comprobación abreviada debe desplegarse «tanto en relación con los hechos y datos consecuencia de una comproba-

ción abreviada, como respecto de aquellos otros que no son objeto de esas actuaciones y sobre los que no media ninguna actividad administrativa, y así lo entendemos porque aun cuando el hecho imponible de que se trate, sea de presupuesto complejo o integrado por diferentes elementos en su composición no es posible desintegrarlo a los efectos de la prescripción de suerte tal, que las actuaciones desarrolladas produjeran efecto jurídico sobre alguno de esos elementos y no sobre los restantes»⁷⁵.

Únicamente adoptando una postura en la que la prescripción actuara sobre cada una de las obligaciones tributarias (no sobre cada tributo) se haría correr en paralelo la eficacia de cosa comprobada y la prescripción. Así, se situarían en sintonía ambas instituciones extendiendo los efectos de la interrupción de prescripción en razón de los aspectos comprobados materialmente, no en razón del impuesto en concreto al que afecte, a la vez que precluiría la situación posterior a lo ya comprobado en gestión tributaria.

Por otro lado, la consabida ilimitación del número de liquidaciones provisionales que es posible dictar por los órganos gestores plantea el riesgo de una eventual utilización por la Administración de este mecanismo como medio para interrumpir la prescripción de manera indiscriminada o desproporcionada⁷⁶. Esta irregularidad siempre puede ser controlada mediante la observancia de los requisitos que ha marcado el propio precepto regulador de la interrupción de la prescripción (acción administrativa, conocimiento formal del sujeto y finalidad del procedimiento). Ahora bien, el artículo 140 del Proyecto vendría a coadyuvar dicho control, puesto que, aunque en él se da cabida a una nueva comprobación limitada tras una previa, el efecto vinculante de los aspectos comprobados prohíbe una apertura de actuaciones con el mismo objeto y, a su vez, el efecto interruptivo de la prescripción. Así, este efecto sólo se produciría en los casos de descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias, y siempre que resulten de actuaciones distintas a las realizadas anteriormente.

Así, queda claro que los órganos gestores pueden decidir iniciar un procedimiento de comprobación dentro del plazo de prescripción de cuatro años, pero su duración no podrá exceder de seis meses⁷⁷. De no ser así, debe entenderse que el procedimiento caduca, aunque siempre podría reabrirse sin que se hayan superado los cuatro años de prescripción⁷⁸. En definitiva, no podría dictarse una liquidación transcurrido el plazo máximo de duración de las actuaciones, pues el procedimiento se tendría por no producido a todos los efectos, siendo inocuo su desarrollo a efectos del plazo de prescripción, cuyo cómputo debería restablecerse atendiendo a la fecha y circunstancias anteriores al inicio del procedimiento perimido.

En torno a los efectos típicos de la caducidad una puntualización de importancia es que, en caso de no haber prescrito la acción de la Administración, sería posible la iniciación de un nuevo procedimiento entre las mismas partes y con el mismo objeto, pero ello no implicaría la repetición de actuaciones que dilataran más el proceso, sino que debe entenderse que lo ya actuado puede ser utilizado eventualmente en el posterior procedimiento, es decir, se produce una perención limitada porque se pierde el trámite, procediendo al archivo de las actuaciones, pero puede continuarse el procedimiento hasta su ultimación, siempre claro está dentro de los márgenes temporales de la prescripción.

La tensión que se aprecia entre el principio de seguridad jurídica y la dificultad de someter el ejercicio de potestades administrativas a una duración prefijada tiene el contrapunto en el principio de celeridad y eficacia que persigue la aplicabilidad de la caducidad como forma de terminación del procedimiento por incumplimiento de la obligación de resolver temporáneamente ⁷⁹.

Así pues, desde el punto de vista del interés jurídico protegido está plenamente justificada la procedencia de la caducidad como efecto del incumplimiento de plazos legalmente fijados para resolver y como forma de terminación del procedimiento de comprobación y liquidación gestora. Por tanto, parece loable la clarificación que inserta el Proyecto al incluir como efecto jurídico derivado de la falta de una resolución tempestiva la caducidad que ocasiona la terminación sobrevenida del procedimiento de comprobación limitada [art. 139.1b)], que se producirá cuando se dicte una liquidación provisional en un plazo superior a seis meses (art. 104 del Proyecto).

VI. EL RECONOCIMIENTO DE EFECTOS EN LOS SUPUESTOS EN QUE NO PROCEDE UNA REGULARIZACIÓN TRAS LA COMPROBACIÓN LIMITADA

Un problema esencial en la comprobación sustantiva gestora viene representado por la posibilidad de inexistencia de efectos si tras la práctica de las actuaciones que el órgano gestor considerase necesarias, se llega a la determinación de que no procedía regularización alguna sobre la obligación tributaria comprobada.

Desde esta perspectiva, podemos encontrarnos con supuestos en que después de haber llevado a efecto distintas actuaciones de comprobación, incluyendo un requerimiento documental –es decir, con conocimiento formal del sujeto pasivo–, los órganos de gestión eluden dictar un acto de liquidación provisional de oficio porque consideran correcta la determinación de la deuda tributaria realizada por el administrado.

Si este supuesto es criticable en términos de falta de garantías en que sitúa al sujeto pasivo, incide en este aspecto, siendo aún más flagrante, la inseguridad jurídica que ocasiona en la aplicación de la prescripción. La acción administrativa (requerimiento) es conducente a la liquidación y se cumple el requisito de conocimiento formal del sujeto pasivo, pero no existe una liquidación ¿cómo puede explicarse que no se interrumpa la prescripción? Y, lo más importante, ¿cómo puede obviarse esta actuación a efectos de prescripción ante una posible intervención posterior de la Inspección? Si transcurren más de seis meses entre el requerimiento del órgano gestor y una eventual comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, no existiendo ninguna otra actuación administrativa en este período, ¿el cómputo de la prescripción no debería retrotraerse a la fecha del primer requerimiento, siempre que no concurra ninguna causa justificativa de la dilación?

Las opciones que se han barajado para solventar este escollo estriban en reclamar la obligatoriedad de la liquidación provisional en todo caso, aunque sea para confirmar lo declarado por el sujeto pasivo ⁸⁰, o bien demandar un sistema de documentación similar al existente en el procedi-

miento de la Inspección ⁸¹ que, bien podría articularse mediante una comunicación formal en cuyo contenido se especificara que una situación tributaria ha sido comprobada y está conforme a la legalidad ⁸². En este último caso, no estaríamos hablando más que de un sucedáneo del acta de comprobado y conforme (art. 52 RGIT), documentación operativa en el ámbito inspector. De esta forma, el sujeto pasivo gozaría de una certeza considerable frente a los efectos interruptivos de la prescripción que deben adjudicarse a la comprobación limitada practicada sin trascendencia liquidatoria, de la cual en la actualidad carece.

Al fin y al cabo, todas las posturas al respecto terminan por reconocer un mismo objetivo: la necesidad de que el legislador regule el deber de recoger el resultado de las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos gestores, independientemente de que conlleven una novedad cuantitativa de la deuda tributaria o no, pues, entre otras razones, el vacío normativo en este punto constituye un refugio (sin garantías) en el cómputo de la prescripción por la Inspección.

Esta última cuestión debe analizarse desde los parámetros de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pues, a nuestro juicio, es imprescindible partir de la obligación de resolver expresamente, impuesta a la Administración tributaria, con expansión a cualquier procedimiento de gestión tributaria (art. 13), se trate de procedimientos iniciados a instancia de parte o iniciados de oficio como puede ser el de comprobación abreviada gestora ⁸³. En este punto, es destacable la sensibilidad mostrada por la Administración ante este tema, dado que había comenzado a generalizarse en la práctica de los órganos gestores la emisión de un «conforme» en los supuestos donde la comprobación sustantiva no termina con un resultado liquidatorio. Así, la resolución expresa constituye un nivel mínimo de garantías, cuyo fundamento responde tanto al principio de eficacia exigible a cualquier Administración Pública (art. 103 CE), como al de la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) ⁸⁴, pero también se debe a la seguridad jurídica de los contribuyentes ⁸⁵. Este paso adelante protagonizado por la iniciativa administrativa no hace menos criticable la ajuridicidad e incertidumbre en tales casos, carencias legales que intentan ser suplidas por el Proyecto.

Así, la solución al silencio tras la comprobación limitada viene proporcionada por la previsión del artículo 139.2d) del Proyecto que marca como contenido necesario de la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, una «manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada». De esta forma, queda cumplido el deber de resolver que tiene el órgano gestor en todo procedimiento de comprobación iniciado por su relevancia externa para el sujeto pasivo.

Otro remedio más se añade al marco jurídico de los supuestos de comprobación limitada como es la regulación de un sistema de documentación inspirado en el previsto por el RGIT. Se trata del apartado primero del artículo 138.1 del Proyecto que obliga a documentar en comunicaciones y diligencias las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de comprobación limitada. La utilidad de este precepto pensamos que puede venir ratificada en los casos en que los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, en cuyo caso, por razones de agilidad y celeridad del procedimiento, se permite omitir la comunicación de inicio de las actuaciones. Estas comunicaciones podrían contener hechos,

datos o circunstancias de relevancia en el momento de iniciación, que colaborarían, junto con las diligencias, en la determinación de los elementos comprobados en vía de gestión a que se extiende la eficacia vinculante de la cosa comprobada.

Una última cuestión: en los supuestos de comprobación gestora nos encontramos con competencias limitadas, y, por ello, es posible que exista en ocasiones una cierta imposibilidad material de continuarlo, por lo que puede entenderse que surge la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento que justifica la elusión del deber de resolver (art. 13.1.2.º párr. LDGC), salvo que el interesado lo pida expresamente. Hasta ahora debería entenderse que esta circunstancia debería ser declarada por la Administración aunque no se solicitase por el interesado por el juego supletorio del artículo 87.2 LRJPAC, de interés puesto que supone la paralización del procedimiento (art. 107 LRJPAC), siempre que así se exija por la normativa de aplicación, por ejemplo, en sede de prescripción⁸⁶. Asimismo, el artículo 42.1.2.º párr. LRJPAC también incluye el hecho de la prescripción como supuesto ante el cual es necesario la declaración de tal circunstancia por la Administración indicando los hechos producidos y las normas aplicables.

En el Proyecto el legislador tiene presente este aspecto al señalar el inicio de un procedimiento inspector que abarque el objeto de la comprobación limitada como causa de terminación del procedimiento de comprobación limitada. Sin embargo, se echa en falta que este extremo no se haya incluido dentro del mínimo contenido que se debe exigir a la resolución que ponga fin a este procedimiento (art. 139.2 del Proyecto).

En definitiva, la interpretación de la situación que provoca una actuación gestora que no llega a concluir en un acto de liquidación, debe tener por guía el principio de que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver siempre expresamente, constituye una auténtica máxima interpretativa a favor del interesado y contraria a la obtención de ventaja material o procesal, como la dilatación del plazo de prescripción sin consecuencias posteriores para la Inspección.

Desde esta perspectiva, la inactividad resolutoria del órgano administrativo obligado a ello, incluso puede traer consecuencias directas en cuanto a la caducidad del procedimiento se refiere, de manera que, lo que se viene denominando el «silencio de la relación» durante el plazo de tiempo determinado por la LDGC (seis meses)⁸⁷, significa la extinción de la deuda u obligación y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración tributaria. En cualquier caso, la situación producida tras un requerimiento, es decir, después de que la comprobación adquiere trascendencia externa, precisa una resolución expresa⁸⁸.

No obstante, en este caso la redacción del Proyecto no ofrece sugerencias al respecto, de manera que continúa la carencia reguladora de los supuestos de paralización del plazo de prescripción por más de seis meses en el ámbito de las actuaciones gestoras. Y ello a diferencia de la regulación prácticamente reglamentista que recoge el artículo 150.2 del Proyecto para el procedimiento inspector. De manera que la evocación a la aplicación analógica del actual artículo 31 *quarter* RGIT⁸⁹, va perdiendo fuerza ante el clamoroso olvido del legislador.

Así pues, entre otros efectos que provoca la paralización, destacamos éste precisamente por lo que a efectos del cómputo de los plazos de prescripción nos interesa, circunscribiéndose dicho precepto a destruir con carácter retroactivo el efecto interruptivo provocado por la iniciación de actuaciones cuando es seguida de una situación de inactividad o silencio de la relación jurídica prolongada por más de seis meses, es decir, una paralización injustificada de las actuaciones.

Por otro lado, no siempre serán circunstancias externas las que justifiquen la paralización de las actuaciones (*v.gr.* la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de aplicación al caso concreto). Ahora bien, la plasmación de las causas justificativas de la interrupción elimina el riesgo de qué motivos internos de la Administración (falta de personal, escasez de medios...) puedan dilatar en exceso el plazo de prescripción ⁹⁰. Por ejemplo, cuando el órgano gestor precise de información en poder de la Inspección, ello puede atrasar la resolución del expediente, pero, en todo caso, se considerará una causa justificada que no obstaculizará la consideración de la interrupción de la prescripción por la actuación que virtualmente la provoca, y esto, independientemente del nivel periférico de la Administración de que se trate ⁹¹.

Ahora bien, la concurrencia de tales circunstancias que dilatan los plazos legales no habilita para una paralización indiscriminada de actuaciones, sino que únicamente justifica la paralización de aquéllas directamente afectadas por tales hechos. De manera que una solicitud de información a la Inspección, justifica el retraso en la puesta de manifiesto del expediente al sujeto pasivo, pero no justifica que el órgano gestor permanezca inactivo en labores de comprobación e investigación limitándose a las competencias que ostenta ⁹².

VII. CONCLUSIONES

El panorama que presenta el Proyecto de LGT expone una diferente correspondencia entre la naturaleza de la comprobación limitada, los efectos derivados de la misma y, entre ellos, muy significativamente, el carácter del acto que, en su caso, resulte del ejercicio de aquella actividad. En este sentido, existe una directa relación entre el reconocimiento de vinculatoriedad a los aspectos comprobados y la asunción del carácter sustantivo de las actuaciones llevadas a cabo bajo la denominación de «comprobación limitada». Por si quedaba alguna duda sobre este extremo, el artículo 136 del Proyecto, en sus apartados 3 y 4, se encarga de explicitar de manera reveladora competencias que, aunque de alcance limitado, dejan de pertenecer al ámbito exclusivo de la Inspección. Así, el artículo 140 acepta la inmodificabilidad del resultado de la comprobación limitada, a la vez que se juxtapone la posibilidad de integración por la posterior realización de distintas actuaciones que añadan el conocimiento de nuevos datos. No obstante, la permanencia en el tiempo que suponen los efectos de cosa comprobada no guardan coherencia con el carácter provisional atribuido a la liquidación.

En el Proyecto el legislador asume los efectos que la comprobación tiene de cara a una posterior actuación ya sea del mismo órgano gestor o del inspector. Ahora bien frente al criterio del carácter sustantivo de la comprobación desarrollada, triunfa el criterio de la totalidad de los ele-

mentos comprobados. Esta postura origina el nacimiento de una tercera categoría intermedia de actos como son las liquidaciones provisionales de efectos vinculantes, distintas de las liquidaciones provisionales procedentes de un procedimiento de verificación de datos (arts. 130-133 del Proyecto) y de las liquidaciones definitivas que únicamente podrá girar la Inspección previa comprobación de toda la obligación tributaria en cuestión.

Hubiera sido innecesaria la creación de una nueva categoría, puesto que de haber mantenido el criterio de la naturaleza de la actividad, el acto administrativo de regularización que puede finalizar un procedimiento de comprobación limitada debería haberse insertado dentro del régimen jurídico de la liquidación definitiva, lo cual, por otro lado, hubiera supuesto una sistemática más sencilla de preceptos –como el art. 101 del Proyecto– que en este momento han de recurrir a la casuística para intentar aproximarse al concepto de liquidación provisional (en el ámbito inspector) en lugar de recurrir a su régimen jurídico. Asimismo, consideramos incoherente que el último acto de un procedimiento de comprobación que se dirige a determinar con exactitud la corrección del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que en no pocos casos será el último en que intervenga la Administración tributaria, se califique de «provisional».

En otro orden de cuestiones, la admisión de la indispensable vinculación que la comprobación sustantiva gestora debe gozar frente a la Inspección, se estructura dentro de un procedimiento individualizado a pesar del indudable parangón con el inspector. Aunque no existe justificación alguna para articular esta duplicación de procedimientos que se extrae del texto del Proyecto, si finalmente se termina por mantener en el texto definitivo esta tendencia –de lo que no parece haber duda alguna–, debe, además, tenerse presente que en materia de interrupción de la prescripción se hace absolutamente precisa una regulación de las causas injustificadas de la interrupción. Especialmente en el ámbito de la función comprobadora de los órganos gestores en tanto en cuanto ha de prestarse una especial cautela a los efectos interruptivos para procurar un buen engranaje del procedimiento de gestión tributaria ante una eventual intervención de la Inspección, no descartándose con posterioridad problemas sobrevenidos en el cómputo de los plazos de prescripción; por eso, sólo la regulación al efecto aportaría un grado mínimo de seguridad jurídica.

En consecuencia, si nos encontramos ante un mismo procedimiento de comprobación que se ve fraccionado orgánicamente en razón de las actuaciones que se efectúen (gestión e inspección) tanto los actos interruptivos como el cómputo de los plazos, creemos que debería hacerse de modo unitario, de modo que exista una comunicación directa entre gestión e inspección en la interrupción y cómputo de los seis meses en los supuestos de absorción del primer procedimiento por el segundo o de posterior comprobación inspectora integrativa. Aspecto este que, por otra parte, no caería sino en la órbita consecuente de conceder el rigor de los efectos que han de corresponder a la comprobación sustantiva gestora por la entidad de la misma.

Una vez que el Proyecto dota al procedimiento por el que discurre la comprobación limitada de garantías como la necesaria determinación del alcance y objeto de la comprobación, es el momento de plantearse la posibilidad de extender los efectos vinculantes de los aspectos com-

probados a un ámbito externo a la propia relación jurídica donde se ha desarrollado la actividad comprobadora. Así, proponemos la eficacia interimpositiva del resultado de la comprobación limitada que se imbricaría a la perfección con los principios que rigen este tipo de comprobación como la eficacia, reducción de costes y celeridad, a la vez que se aprovecharía de este modo la conexión de diversas figuras tributarias cuya comprobación puede caer dentro de las competencias del órgano gestor.

NOTAS

- ¹ Vid. Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, Ministerio Economía y Hacienda, Madrid, Octubre 2002, pág. 42.
- ² NÚÑEZ PÉREZ, G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», REDF N.º 53/1987, pág. 68.
- ³ Sobre los significados del concepto de cosa comprobada del acto de comprobación, PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y estructura del procedimiento...», *Estudio Preliminar* a BERLIRI, A., *Principios de Derechos...*, op. cit., pág. 46, en la propia obra citada del autor italiano, pp. 202-203 y BOLLO AROCENA, M.C., «L'accertamento: natura e funzioni», en *Trattato di Diritto Tributario* (Dir. Amatucci), *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*, Vol. III, CEDAM, Padova, 1994, pág. 116.
- ⁴ BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario* (Trad. Española de C. PALAO TABOADA) Vol. III, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 322.
- ⁵ JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 84. Como señala la autora, «la "reiteración integrativa" de la comprobación tributaria se muestra más respetuosa con el principio de unicidad por cuanto supone otorgar unos efectos preclusivos a los extremos ya comprobados, a los cuales la Administración quedaría vinculada», pág. 85.
- ⁶ Situación que no sólo se produciría ante diferentes órganos, sino ante el mismo órgano de gestión quien actualmente puede dictar varias liquidaciones y solicitar el mismo documento en distintas ocasiones. Así, la Resolución del TEAC de 14 enero de 2000 (JT N.º 8/2000) recoge la posibilidad de diversas liquidaciones provisionales practicadas en tanto no se proceda a la comprobación íntegra del hecho imponible, sin que segundas o ulteriores liquidaciones provisionales constituyan revisión de actos administrativos declarativos de derechos que exijan previa declaración de lesividad. No obstante, existen pronunciamientos en los que se asegura que nada pugnaría más con la seguridad y con la doctrina de actos propios que la práctica reiterada de múltiples liquidaciones provisionales (STSJ del País Vasco de 5 de febrero de 1996, TF N.º 74/1996). Según GARCÍA NOVOA esta última es la exégesis del artículo 123 LGT más acorde con el principio de seguridad jurídica y que viene a superar anteriores interpretaciones, tanto doctrinales como jurisprudenciales, mucho más apegadas a la literalidad de la norma, para las cuales la ausencia de una limitación expresa en la LGT del número de liquidaciones provisionales que puede dictar la Administración supone que su número es potencialmente ilimitado», *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000, pág. 226.
De aquí el peligro a la anomalía denunciada por el Equipo de Dirección de JT (Comentario a la STSJ de Asturias de 25 de septiembre de 1998) dado que un sujeto pasivo puede verse constreñido sucesivas veces a tener que aportar datos y justificar lo declarado ante órganos diferentes y con fines distintos», pág. 1.299.
- ⁷ Razones que fundamentan las opiniones de la mayor parte de la doctrina, quienes defienden la necesidad de mantener una cierta vinculación de la comprobación gestora sin que la Inspección pueda entrar a volver a comprobar lo ya actuado, JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., págs. 72-73 y 95; DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo art. 123 LGT)», *Impuestos* I/1996, pág. 75; PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 449; MARZAL DOMÉNECH, R., DE BUNES IBARRA, J.R., «El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global», *CT* N.º 78/1996, pág. 17; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas», *QF* N.º 3/1997, pág. 14; PÉREZ DE VEGA, L.M., ANÍBARRO PÉREZ, S., «Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria»,

Revista de Hacienda Local N.º 79/1997, pág. 42; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «La modificación de las liquidaciones tributarias provisionales practicadas por los órganos gestores», *QF* N.º 3/1997, pág. 45; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanc, Valencia, 1998, págs. 145-146; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 105; MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos tributarios ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, 2.ª edic., Tirant lo Blanc, Valencia, 1999, pág. 111; PÉREZ ARRAIZ, *La liquidación y la comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, págs. 189 y 193; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2001, pág. 58.

- ⁸ El texto del artículo 140.1 del Proyecto reza de la siguiente manera: «Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».
- ⁹ En este sentido, MARZAL DOMÉNECH, R., DE BUNES IBARRA, J.M., «El artículo 123 de la...», *op. cit.*, pág. 17.
- ¹⁰ Al respecto, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ subrayan el interés despertado en el seno de la Administración por este tema, habida cuenta la alusión incluida en la Resolución del Director de la AEAT de 20 de diciembre de 2000 (Plan General de Control Tributario de 2001) acerca de la «potenciación de la motivación de los actos de liquidación que dicta Gestión Tributaria», tras constatar la posibilidad que la normativa actual reconoce a la Administración de realizar una liquidación definitiva con posterioridad a una o varias liquidaciones provisionales, como garantía de la seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, edic. 13.ª, 2002, pág. 367.
- ¹¹ Asimismo, la STSJ de Andalucía (Granada) de 19 de marzo de 2002 goza de una satisfactoria interpretación en términos de seguridad jurídica, en el sentido de que el Tribunal sostiene que el órgano gestor debe dejar constancia de los extremos comprobados, así como de las razones en que se han basado tales actuaciones de comprobación, indicando también por qué se ha inclinado por el desarrollo de unas actuaciones de comprobación abreviada (FJ 2.º) (*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*). Ed. Estudios Financieros. N.º 235/2002, págs. 113-115).
- ¹² No obstante, cualquier cambio de criterio de la Administración, como señala LAGO MONTERO precisaría de una exquisita motivación, «Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 LGT», *RTT* N.º 47/1999, pág. 59.
- ¹³ La prevalencia del principio de seguridad jurídica sobre el principio de legalidad de la actuación administrativa, de cuyo contenido forma parte el primero (*vid.* ASOREY, R.O., «El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario», *REDF* N.º 66/1990, pág. 173 y STS de 28 de octubre de 1997: «debe prevalecer el criterio finalista de interpretación, que robustece la que es más favorable a la protección de la seguridad jurídica, que como principio constitucional ha de ser prevalente, frente a cualquier otro de eficacia funcional», FJ 5.º) se justifica en el principio de confianza legítima, tal y como lo refleja el Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de febrero de 1990 (Ar. 1258). Dicha sentencia refleja la formulación de dicho principio, adoptado por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (*vid.* por todas, STJCE de 12 de mayo de 1998, C-366/95, sobre la exigencia de buena fe como requisito del principio de confianza legítima), de aplicación «no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego –interés individual e interés general–, la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa» (FJ 2.º).
- ¹⁴ *Vid.* Comentario general de jurisprudencia, *REDF* N.º 116/2002, pág. 707.
- ¹⁵ Lo que sucede es que se atempera la autoridad administrativa, puesto que se produce una apertura del interés fiscal, «comprendiendo el interés legítimo del particular y diseñando el interés de la Administración diferenciado de la actividad propia de decisión que deberá asumir la misma Administración como tercera o, en su caso, un tercero externo, a fin de la composición del conflicto», tal y como señala ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, pág. 17.
- ¹⁶ No en vano, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA apunta que las mayores deficiencias de la Administración tributaria «son consecuencia de su falta de información económica para comprobar o investigar los supuestos de hecho», por lo que «no debe extrañar que las soluciones de pacto o convenio se dirijan a obtener de los contribuyentes toda la información sobre los elementos y circunstancias que integren los supuestos de hecho imponible», «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», en *Manuel Fraga, Homenaje Académico*, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997, pág. 271.

- ¹⁷ Como señala GÓNZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO «la fijación unilateral de los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés social y, por el contrario, la intervención de la voluntad del particular puede otorgar más garantías de corrección en el acto de liquidación o, al menos, más rapidez en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer el nacimiento de la vinculación para el obligado tributario», *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1997, pág. 102.
- ¹⁸ JUAN LOZANO, A.M., SIMÓN ESTEVE, R., «La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección», *TF* N.º 76/1997, pág. 69 y VEGA BORREGO, F.A., «La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros. N.º 202/2000, págs. 125-126.
- ¹⁹ VEGA BORREGO hace hincapié en que «resulta especialmente grave que, justamente en donde potencialmente pueden incoarse mayor número de procedimientos sancionadores tributarios, habida cuenta que es infinitamente mayor el número de procedimientos de comprobación abreviada realizados por los órganos de gestión que los procedimientos de inspección, no se regule nada con relación a cómo opera la conformidad a la propuesta de regularización, respecto al posible procedimiento sancionador que, tras la substanciación del procedimiento de comprobación abreviada, pueda incoarse», «La conformidad en...», *op. cit.*, pág. 129.
- ²⁰ Según el artículo 138.3 del Proyecto «Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho».
- ²¹ Una matización similar llevó a cabo el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997, n.218, sobre «Disposiciones en materia de comprobación con adhesión y de conciliación judicial» en el ordenamiento italiano.
- ²² Este precepto señala que «Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 188 de esta Ley siempre que no se impugne la regularización».
- ²³ En el supuesto de comprobación gestora, no puede olvidarse que la comprobación ha podido extenderse a toda la obligación tributaria siempre que no se precise el ejercicio de competencias situadas en la órbita inspectora o del examen de la documentación contable, aunque la conformidad pueda prestarse parcialmente a la propuesta de regularización, esto es, dejando a salvo la posibilidad de recurrir la sanción.
- ²⁴ De hecho, recogiendo las palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «el procedimiento de liquidación en sentido amplio (...) es el ámbito más propicio para la realización de transacciones, pues es en esta fase donde se produce un mayor acercamiento entre la Administración tributaria y el ciudadano, y donde, en consecuencia, resulta fácil la resolución mutua de las incertidumbres que se planteen en la comprobación e inspección de los hechos y en la aplicación del Derecho», «Soluciones pactadas...», *op. cit.*, pág. 349.
- ²⁵ Postura defendida por MARTÍNEZ MUÑOZ en relación con la conformidad que cabe manifestar a la propuesta de liquidación realizada por el órgano gestor, *La gestión tributaria...*, *op. cit.*, pág. 151. Esta tesis ha sido rigurosamente argumentada con referencia a las actas de conformidad en el ámbito de la Inspección por Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN, señalando el carácter de adhesión respecto de las calificaciones jurídicas y la naturaleza de confesión extrajudicial en cuanto a los hechos, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid 1994, págs. 389 y ss. También han estimado el carácter de adhesión de la conformidad prestada a la propuesta de liquidación, ZORNOZA PÉREZ, J., «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 170 (publicado también en *CTN*, n.º 77/1996, págs. 121-134) y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios...*, *op. cit.*, pág. 380 y ss.
- ²⁶ Vid. PASTOR PRIETO, S., «Qué hacer en los conflictos fiscales. Un análisis económico de las propuestas de actas de conformidad», *Documentos de trabajo* 7/1994, Universidad Carlos III, Madrid, pág. 4.
- ²⁷ Ciertamente, como señala SÁNCHEZ LÓPEZ, la participación del interesado en el procedimiento de gestión tributaria viene definida por «la intervención del contribuyente en la determinación del contenido de la prestación tributaria», aspecto que la individualiza respecto de la mera colaboración, «El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha* N.º 32/2002, pág. 213.
- ²⁸ Vid. MOSCHETTI, F., «Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento tributario», en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 117 y ss. (publicado también en *Il Fisco* 22/1995, págs. 5.331-5.338); SANTACROCE, B., *Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale*, CEDAM, Padova, 1996; MAGISTRO, L., FANELLI, R., *L'accertamento con adesione del contribuente. Il nuovo concordato «a regime»* (D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e circ. 8 agosto 1997, n. 235/E), Giuffrè,

- Milano, 1997; CAPOLUPO, S., «L'accertamento per adesione», *Il Fisco* N.º 30/1997, págs. 13 y ss.; LUPI, R., «Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale», *Rassegna Tributaria* N.º 4/1997, págs. 793 y ss.; D'ANGIOLELLA, R., «Accertamento con adesione. Cosa c'è di nuovo?», *Il Fisco* N.º 32/1997, págs. 9.387 y ss.; MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000.
- 29 Como consecuencia de la acogida de las técnicas convencionales en el artículo 88 de la Ley 30/1992 se ha evolucionado doctrinalmente hacia una perspectiva de aplicación de tales métodos al ámbito tributario. Por otro lado, la orientación fundada en la figura del «acertamento con adesione», procedente del ordenamiento italiano, es una tendencia que puede gozar de cierta viabilidad en la comprobación tributaria y que tiene un indudable parangón con el régimen de la conformidad prestada a la propuesta de liquidación tributaria presentada.
- 30 LUPI, R., «Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale», *Rassegna Tributaria* N.º 4/1997, pág. 793. Según NAVARRO EGEA, el encuentro entre contribuyente y Administración se reduce a la aportación por el primero de los datos relevantes que habrán de ser valorados por el órgano competente, circunstancia que respeta plenamente el principio de legalidad y el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, descartándose así cualquier intento negociador en relación con la obligación tributaria *ex lege*, «La audiencia del contribuyente ("contradittorio") como forma de participación», *RDFHP* N.º 257/2000, pág. 719.
- 31 Medida que propone introducir en el ordenamiento español, NAVARRO EGEA, M., «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», *QF* N.º 10/2001, pág. 21.
- 32 FERREIRO LAPATZA, J.J., «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta», *QF* N.º 9/2003, págs. 17-18.
El Grupo Parlamentario Catalán ha adoptado los términos de esta propuesta en una enmienda de modificación presentada al artículo 139.2 del Proyecto LGT [*Enmienda* N.º 323 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i unió), Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados de 16 de septiembre de 2003, Serie A, N.º 155-7].
- 33 Destacado como efecto sustancial del concordato por NAVARRO EGEA, M., «La audiencia del contribuyente...», *op. cit.*, pág. 712.
- 34 Argumento primordial que arguye FERREIRO LAPATZA para apoyar su propuesta, «Solución convencional...», *op. cit.*, pág. 18.
- 35 LUPI, R., «Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta», *Rassegna Tributaria* II/1994, págs. 1871-1872.
- 36 *Vid. Informe de la Comisión para la Reforma...*, *op. cit.*, pág. 141.
- 37 Con acierto GARCÍA-BRAGADO DALMAU hace hincapié en que la naturaleza de los actos jurídicos será la que les corresponda en atención al contenido y alcance de los mismos, independientemente de la atribución nominal que se les haga, «El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales», *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1.347. En contra se pronuncia LEJEUNE VALCÁRCEL, al decir que «los efectos se asignan en función de la clase de actos y no por razón de la actividad desarrollada», «Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias», EDESA, Madrid, 1983, pág. 200.
- 38 Sobre la previsibilidad del derecho, como vertiente de la seguridad jurídica, RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición» en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanc, Valencia, 1998, pág. 138.
- 39 MORILLO MÉNDEZ, A., «Las actas previas: contenido y efectos», *Impuestos* I/1998, pág. 133, aunque tomando como referencia el artículo 99 LIRPF de 1991, estima que la excepción del examen de documentación contable de actividades empresariales o profesionales se debe «no a que en este caso sólo puedan hacerse liquidaciones definitivas, sino a que se reservan a los órganos inspectores dichas comprobaciones».
- 40 JUAN LOZANO, A.M., MAGRANER MORENO, F.J., «El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», *QF* N.º 17/1999, pág. 15.
- 41 Según FERNÁNDEZ MARÍN diversas razones han podido influir en este proceso como puede ser, por un lado, «el vaciado de contenido jurídico de las liquidaciones parciales, o en su consideración como un atributo propio o, al menos, como una clase de liquidación provisional; por otro, y a consecuencia del anterior, en la concepción de la liquidación definitiva como una liquidación global o totalizadora de la situación tributaria del sujeto pasivo; y por último, en la delimitación negativa de la liquidación provisional respecto de la definitiva», *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000, pág. 380.
- 42 MARTÍN QUERALT, CASADO OLLERO, LOZANO SERRANO y TEJERIZO LÓPEZ ya habían advertido que «"la previa comprobación administrativa" deja de ser el presupuesto que sirve para diferenciar, en todo caso, la liquidación definitiva de la provisional», *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 367.

- ⁴³ Informe sobre el borrador..., *op. cit.*, pág. 42.
- ⁴⁴ Vid. LAGO MONTERO, J.M., «Las liquidaciones tributarias...», *op. cit.*, pág. 58. Asimismo, para MORILLO MÉNDEZ, la comprobación a que alude el artículo 120.2a) LGT se fundamenta en los artículos 109 y 110 LGT, cuya consecuencia más habitual es la liquidación definitiva, «Las actas previas...», *op. cit.*, pág. 131.
- ⁴⁵ Vid. MARZAL DOMÉNECH, R., DE BUNES IBARRA, J.M., «El artículo 123 de la Ley General...», *op. cit.*, pág. 13.
- ⁴⁶ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, R., «Las liquidaciones provisionales de oficio», *RTT* N.º 31/1995, pág. 51.
- ⁴⁷ Identificación que fue sostenida por el profesor SAINZ DE BUJANDA, fundándose en la unidad inescindible de la obligación tributaria, afirmaba que «la distinción entre liquidaciones parciales y totales ofrece perfiles jurídicos algo borrosos, dado que cada hecho imponible genera una obligación tributaria y que esta última constituye una unidad inescindible. En rigor, por tanto, sólo cabe que la liquidación aparezca liquidada de modo provisional o definitivo, según que por la Administración hayan sido o no tenidos en cuenta y comprobados la totalidad de los elementos que constituyen el hecho imponible. No obstante, la distinción legal entre liquidaciones parciales y totales se relaciona con la posibilidad de un pronunciamiento administrativo escalonado –dentro, todo él, de su provisionalidad– sobre la cuantía de la deuda tributaria, en la medida en que dicho importe deriva de diversos elementos que hayan de ser sucesivamente tenidos en cuenta por los órganos de gestión», *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 290.
- ⁴⁸ En este sentido, SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 290; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., *Comentarios a las Leyes...*, *op. cit.*, pág. 208; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español*, 18.ª edic., 1996, pág. 489; LAGO MONTERO, J.M., «Las liquidaciones tributarias...», *op. cit.*, pág. 58; PEÑA ALONSO, J.L., CORCUERA TORRES, A., *La Reforma de la Ley...*, *op. cit.*, pág. 150; PÉREZ ARRAIZ, J., *La liquidación y comprobación...*, *op. cit.*, pág. 187.
- ⁴⁹ Sobre la relación entre el alcance y los efectos de la comprobación asumida por las Oficinas gestoras, ya alertaron CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 443.
- ⁵⁰ Según BOLLO AROCENA dos razones fundamentalmente confirman la provisionalidad con que se giran normalmente las liquidaciones giradas por las Oficinas gestoras: 1) que «tienen como único punto de apoyo los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones»; 2) que, «aunque el artículo 121.1 permite a la Administración apartarse de ellos para practicar las liquidaciones provisionales, es sólo la comprobación, tal como se halla configurada por el artículo 109, la que proporciona la incontestabilidad (relativa) de la realización de los hechos imposables y de la medida en que, en su caso, ésta ha tenido lugar», *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, EDERSA, Madrid, 1983, pág. 69.
- ⁵¹ Postura defendida, entre otros, por JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 94 y «Liquidaciones provisionales» en *Los nuevos impuestos sobre la renta...*, *op. cit.*, págs. 645-646; MAGRANER MORENO, F.J., *La comprobación tributaria de los organos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 129; DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional...», *op. cit.*, págs. 74-75; PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, *op. cit.*, pág. 449; GARCÍA AÑOVEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *CT* N.º 78/1996, pág. 157; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos...», *op. cit.*, págs. 14 y 17; PÉREZ DE VEGA, M.L., ANÍBARRO PÉREZ, S., «Las liquidaciones provisionales...», *op. cit.*, pág. 42; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional...*, *op. cit.*, pág. 129 y *Las liquidaciones...*, *op. cit.*, pág. 389; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, *op. cit.*, pág. 67.
- ⁵² Sobre el significado y efectos de la definitividad, RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en...*, *op. cit.*, págs. 194 y ss.
- ⁵³ Tesis que hemos descartado porque la identificación producida entre los efectos definitivos de la liquidación y las facultades inquisitivas partía de la arraigada habilitación exclusiva de los órganos inspectores para el desarrollo de las mismas, y que, en modo alguno, puede admitirse en la actualidad tras el análisis de las funciones comprobadoras de los órganos gestores. Así pues, debería plasmarse en el artículo 120 LGT la sustantividad de la comprobación como criterio para la adjudicación de efectos liquidatorios definitivos.
- ⁵⁴ De hecho, siguiendo a FERNÁNDEZ MARÍN en este punto, «las diferencias existentes entre estas liquidaciones precedidas de una comprobación limitada y las liquidaciones definitivas, cualitativamente hablando, son inexistentes. Así, son el resultado de una actividad de comprobación y no son modificables en el procedimiento de gestión. La única diferencia entre unas y otras sería cuantitativa», *Las liquidaciones...*, *op. cit.*, pág. 384.
- ⁵⁵ La cuestión de que la comprobación alcance a unos elementos concretos y no al resto «no es algo intrínseco a la liquidación provisional sino de la liquidación parcial o liquidación no final», según FERNÁNDEZ MARÍN, F., *Las liquidaciones...*, *op. cit.*, pág. 386. Esta postura matiza en cierto sentido la propuesta por DE LA PEÑA VELASCO en cuanto definía la liquidación del artículo 123 como una especie de «tertius genus» entre la liquidación provisional (los órganos gestores no com-

- prueban el hecho imponible de forma global) y la liquidación definitiva (una parte de su contenido resulta inmodificable dentro del procedimiento de gestión). La tesis de la «figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable, y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos», ya había sido propuesta anteriormente por ARIAS VELASCO en relación con las actas previas, «Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria», *CT N.º 8/1976*, pág. 41. Solución híbrida que no es factible desde el punto de vista positivo, en opinión de LAGO MONTERO, J.M., «Las liquidaciones tributarias...», *op. cit.*, pág. 59.
- ⁵⁶ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Consideraciones sobre la gestión tributaria», *Impuestos N.º 2/2002*, pág. 3.
- ⁵⁷ BERLIRI, A., *Principios de Derecho...*, Vol. III, *op. cit.*, pág. 321.
- ⁵⁸ *Vid.* BERLIRI negaba una relevancia indirecta a la comprobación a efectos de un impuesto distinto de aquel para el que hubiera sido realizada, *Principios de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 323.
- ⁵⁹ *Vid.* GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., «El régimen especial simplificado en el IVA y la Constitución Española», *QF N.º 1/2002*, pág. 23.
- ⁶⁰ *Vid.* *Fiscalidad de la PYME. Módulos: reforma 1998*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 19.
- ⁶¹ De inspiración civilista y profundo anclaje administrativo, el principio de confianza legítima es aplicado al ámbito tributario tanto desde una perspectiva económica como también desde su concepción como límite al legislador y a la Administración, siendo esta última la que, especialmente, nos interesa.
- ⁶² RODRÍGUEZ BEREJO, A., en la obra colectiva, *Garantías constitucionales del...*, *op. cit.*, pág. 138.
- ⁶³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, *op. cit.*, pág. 59.
Existe jurisprudencia sentada respecto al efecto interruptivo de la prescripción de los requerimientos de declaraciones o los documentos necesarios para practicar la liquidación (SSTS de 9 de diciembre de 1977 y 12 de julio de 1983) así como el propio acto de liquidación (STS de 5 de julio de 1982).
- ⁶⁴ Según afirma ESCRIBANO LÓPEZ «sólo un acto que tenga relación con el procedimiento en cuestión puede tener efectos prescriptivos respecto del mismo», «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *CT N.º 19/1976*, pág. 191. *Vid.* también JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 23-27, autora a quien no escapa la dificultad del control de los motivos que llevan a la Administración a realizar un acto con virtualidad interruptiva de la prescripción, de manera que únicamente *a posteriori* se podrá dilucidar si existía una simple intención de interrumpir los plazos de prescripción sin vocación alguna de hacer avanzar el procedimiento o la actuación administrativa no se desviaba del fin del procedimiento en cuestión, pág. 39.
- ⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 132.
- ⁶⁶ Lo que parece indiscutible es que si la comprobación se lleva a cabo internamente por los órganos gestores y no se dicta liquidación provisional de oficio, en los casos en que no existen divergencias respecto de la cuantificación realizada por el sujeto pasivo, no se cumple el requisito de conocimiento formal del sujeto pasivo y, por tanto, no existen actuaciones susceptibles de provocar la interrupción de la prescripción. En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional de...», *op. cit.*, pág. 81.
- ⁶⁷ JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción...*, *op. cit.*, pág. 54.
- ⁶⁸ En este sentido, MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 149.
- ⁶⁹ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, A., «La prescripción tributaria», *REDF N.º 57/1988*, pág. 52 y FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en...*, *op. cit.*, pág. 164.
- ⁷⁰ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en...*, *op. cit.*, pág. 165.
- ⁷¹ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en...*, *op. cit.*, pág. 165.
De manera que es demasiado genérico que la interrupción de la prescripción se refiera a un «tributo», sino, más específicamente, a una obligación tributaria.
- ⁷² Un intento de introducir una propuesta en este sentido se articuló mediante una enmienda del Partido Popular al artículo 121 LGT durante la tramitación de la Reforma de 1995 acerca de que la interrupción de la prescripción no se produjera respecto de los datos no comprobados.
- ⁷³ Para ASOREY «la certeza es el fundamento de la prescripción tributaria se funda en consideraciones objetivas basadas en el cumplimiento de la ley por la Administración», «El principio de seguridad jurídica...», *op. cit.*, pág. 178 o, en opinión de GARCÍA NOVOA «pocas instituciones como la prescripción sirven tanto a la seguridad jurídica», *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, pág. 219.

- ⁷⁴ Vid. DEL PASO BENGUA, J., JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, págs. 248-249.
- ⁷⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, 2.ª edic., Comares, Granada, 1996, pág. 580.
- ⁷⁶ En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional de oficio...», *op. cit.*, pág. 81; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, CEDECS, Barcelona, 1995, págs. 299-300; PÉREZ DE VEGA, L.M., ANÍBARRO PÉREZ, S., «Las liquidaciones provisionales...», *op. cit.*, pág. 42 y MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos ante la Administración...*, *op. cit.*, pág. 111.
- ⁷⁷ Éste es el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria establecido por el artículo 23 LDGC. La caducidad viene referida a cualquier procedimiento de gestión tributaria sin ningún tipo de matizaciones, por lo que desde este punto de vista no habría obstáculo para aceptar la caducidad en el ámbito del procedimiento de comprobación de los órganos gestores. De igual forma, el artículo 13 LDGC excepciona a la Administración tributaria de la obligación de resolver expresamente cuando se produzca la caducidad de los procedimientos tributarios, ya sean iniciados de oficio o a instancia de parte, lo cual implicaría la derogación implícita del artículo 105.2 LGT, principal obstáculo legal a la entrada de la caducidad como consecuencia del incumplimiento de los plazos del procedimiento llevado por el órgano gestor. A este respecto, el artículo 139.1b) del Proyecto admite expresamente la caducidad como uno de los modos de terminación del procedimiento de comprobación limitada, transcurrido el plazo de seis meses previsto en el artículo 104 del Proyecto, como consecuencia de la falta de una resolución tempestiva.
- ⁷⁸ Es la nota de la reapertura la que distingue precisamente la caducidad de la perención, que determina la pérdida irrevocable del ejercicio de la acción en el procedimiento correspondiente, *vid.* MORILLO MÉNDEZ, A., *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, pág. 56. En concreto, BANACLOCHE PÉREZ, J., diferencia la caducidad de la instancia que se refiere a cada una de las fases o trámites que integran el procedimiento, no se interrumpe, puede determinar el archivo del expediente y no impide que se reabra dentro del plazo de prescripción; y caducidad del procedimiento, perención del derecho, que se refiere al tiempo máximo para que se concluya el procedimiento, tampoco se interrumpe y que tampoco impide que se inicie de nuevo el procedimiento mientras no haya prescrito la acción, «La duración del procedimiento de gestión», *Impuestos 1/1999*, pág. 570.
- ⁷⁹ De hecho, la caducidad, según GARCÍA BERRO «ampara contra la excesiva tardanza de la Administración, impidiendo que se dicten resoluciones desfavorables una vez cumplido el plazo establecido para ello y limitando así el tiempo la incertidumbre del ciudadano que espera una resolución dañosa para sus intereses», *Los procedimientos tributarios y la ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, 1998, pág. 97. Asimismo, BAYONA DE PEROGORDO señala que «la caducidad combate la inseguridad que conlleva la existencia de un procedimiento pendiente o la de un derecho potestativo, en la medida en que de ellos se deriva que la situación jurídica de una persona está supeditada a las resultas de la voluntad de otra. Siendo la concreta sujeción a la voluntad de un tercero la agresión del principio de seguridad que pretende combatirse mediante el establecimiento de la caducidad, parece obvio que la misma deberá conllevar la extinción del derecho potestativo, de la instancia, o en su caso, y si fuere necesario, del entero procedimiento que conlleve tal sujeción, sin que por el contrario resulte indispensable la extinción de las acciones y derechos subjetivos que a las personas involucradas pudieran corresponder», *La caducidad en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 76.
- ⁸⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, *op. cit.*, pág. 60.
- ⁸¹ PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, *op. cit.*, pág. 451; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Comentario al artículo 28, Comentarios a la Ley de Derechos y Garantía de los Contribuyentes*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 483, y nota 50.
- ⁸² Encuadramos en esta postura a FERNÁNDEZ LÓPEZ, aunque el autor matiza que sólo en los casos en que el órgano gestor esté en condiciones de conocer la globalidad del ejercicio económico investigado del tributo de que se trate, *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 108.
- ⁸³ Tras la problemática suscitada al hilo del artículo 42 LRJPAC en relación con los sujetos que podían exigir el cumplimiento del deber de resolver, la versión del precepto mejorada por la Ley 4/1999 ha homogeneizado los ámbitos administrativo y tributario, expandiendo dicho deber a todo tipo de procedimientos, e incluso este precepto supera el artículo 13 LDGC, puesto que la obligación no sólo es de resolver sino también de notificar.
- ⁸⁴ MORILLO-VELARDE PÉREZ, J.I., *Los actos presuntos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 56-57.
- ⁸⁵ BLASCO DELGADO, C., *Comentario al artículo 13, Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 119.

- ⁸⁶ En este sentido, MELÓN MUÑOZ, A., Comentario al artículo 13.1, *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998*, Francis Lefebvre, 1998, pág. 88.
- ⁸⁷ Si merece destacar el artículo 23 LDGC es por la novedad de implantación de un plazo máximo en los procedimientos de gestión liquidatorios como dice MARTOS GARCÍA, J.J., «El plazo en los procedimientos tributarios», *Revista CEFGESTIÓN*. Ed. Estudios Financieros. N.º 12-13/1999, pág. 15.
- ⁸⁸ Vid. BLASCO DELGADO, C., *Comentarios a la Ley de Derechos...*, *op. cit.*, pág. 120.
- ⁸⁹ Semejante solución para proteger los intereses de la prescripción fue propuesta en fecha temprana por PÉREZ ROYO, I. («El tiempo en el pago de la prestación tributaria (Art. 61)», *Comentarios a la Ley General...*, Vol. II, *op. cit.*, pág. 998) respecto del requerimiento del órgano gestor, a efectos de considerar espontáneos los ingresos que pudiera realizar el sujeto pasivo, y por tanto, sin las penalizaciones del actual artículo 31 *quarter*, párr. 3.º RGIT. Aplicación analógica que también predica el mismo autor para los casos del artículo 123 LGT en orden a la identidad sustancial con el procedimiento inspector, en «La prescripción en las actuaciones inspectoras», *REDF* N.º 96/1997, pág. 559 en nota 3, según habían sostenido también, DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional de oficio...», pág. 81; JUAN LOZANO, A.M., SIMÓN ESTEVE, R., «La tramitación procedimental...», *op. cit.*, pág. 67 y PÉREZ ARRAIZ, J., *La liquidación y comprobación...*, *op. cit.*, pág. 195. Razones de seguridad jurídica llevan a otros autores a apremiar por la analogía, PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma...*, *op. cit.*, pág. 451; FALCÓN Y TELLA, «Interrupción de las actuaciones y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», *QF* N.º 5/1997, págs. 7-8, aunque se decanta por la aplicación analógica en sentido general al resto de procedimientos de gestión tributaria; GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica...*, *op. cit.*, pág. 236 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria...*, *op. cit.*, pág. 60, en relación con el artículo 29.3 LDGC con el mismo contenido que el 31 *quarter*, párr. 3.º.
- ⁹⁰ Según LÓPEZ DÍAZ las circunstancias relativas a la Administración no pueden dañar el interés del particular a que las actuaciones se desarrollen en el menor tiempo posible, *Actuaciones de la Inspección tributaria: interrupción y suspensión*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 32.
- ⁹¹ Según el artículo 31 *bis* del RGIT, tendrá la consideración de causa de interrupción justificada de las actuaciones, entre otras, la «petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países». En cualquier caso, hay que tener presentes las declaraciones del TS en la Sentencia de 20 de febrero de 1996: «la existencia de diferentes planos administrativo, estatal, autonómico y local no pueden alterar la relación unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajeno», pues, en caso contrario, se abriría «un espacio de inseguridad jurídica para el contribuyente» (FJ 4.º).
Sobre los motivos de interrupción justificada de la prescripción, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Alcance de la nueva reforma del RGIT (RD 136/2000, de 4 de febrero) (Especial referencia al tiempo de duración de las actuaciones inspectoras)», *RDFHP* N.º 257/2000, págs. 607 y ss.
- ⁹² Así, lo ha observado LÓPEZ DÍAZ, en un asunto relativo a actuaciones inspectoras, *Actuaciones de la Inspección...*, *op. cit.*, págs. 32-33.