

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO*Universidad Autónoma de Madrid***ACCÉSIT PREMIO CEFGESTIÓN 1999****Extracto:**

EL artículo 123 de la Ley General Tributaria no regula un verdadero procedimiento para el desarrollo de las actuaciones de comprobación abreviada. La ausencia de un procedimiento específico para la realización de este tipo de actuaciones dificulta su desarrollo y, sobre todo, puede generar determinadas situaciones que merman los derechos y garantías de los contribuyentes. El presente trabajo analiza un problema concreto derivado de tal ausencia: cómo y cuándo se presta la conformidad a la propuesta de regularización en el procedimiento de comprobación abreviada, ya que, si tras su terminación la Administración inicia un procedimiento sancionador, el contribuyente sólo podrá ver reducida la sanción en un 30 por 100 si previamente prestó su conformidad a esa propuesta en el procedimiento de comprobación abreviada.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada.
 - 1. La conformidad en el procedimiento de inspección.

 - 2. La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada.

- III. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Es sabido que el esquema primigenio previsto en la Ley General Tributaria (LGT) en orden a la liquidación de los tributos ha variado sensiblemente. La circunstancia de que la mayoría de los tributos, en la actualidad, se gestionen a través del sistema de autoliquidación o declaración-liquidación, hace que la Administración prácticamente no intervenga en esta primera fase, en la que el ciudadano cumple con su obligación de declarar, liquidar y, en su caso, entregar la suma correspondiente al erario público. La intervención administrativa se produce en un momento posterior, y tiene por finalidad verificar si el ciudadano ha cumplido correctamente con esas obligaciones. No obstante, no podemos obviar que la legislación, paulatinamente, introduce determinadas medidas, al efecto de permitir a la Administración intervenir en esa primera fase, esto es, la de la autoliquidación del tributo. Con ello, lo que se pretende es facilitar al ciudadano el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio del control posterior ¹.

Paralelamente a esta situación en la que el ciudadano adquiere el protagonismo en la primera fase de la liquidación del tributo, también se ha ido modificando progresivamente el procedimiento de gestión de los tributos en el que, como se sabe, la intervención administrativa se va a producir, normalmente, *a posteriori*, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias de los ciudadanos para con la Hacienda Pública. En efecto, dos son las características principales que podemos reseñar de los cambios experimentados por el procedimiento de gestión. Por un lado, la atribución a los órganos de inspección de la función, en su momento, más característica de los órganos de gestión: la de liquidación. Y, por otro lado, casi de forma paralela en el tiempo, los órganos de gestión han sido compensados por ese vaciamiento funcional de competencias, al serle concedida una mayor participación en la fase de comprobación del hecho imponible ².

¹ En este sentido, podemos destacar las medidas contenidas en el Capítulo II de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC). No obstante, como señala el profesor J. RAMALLO MASSANET, «1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pág. 741, es necesario tener en cuenta que las medidas contenidas en esa Ley -con independencia de su carácter programático y de que como mucho pueden calificarse jurídicamente como obligaciones naturales- que tienen por finalidad hacer el cumplimiento de la obligación (el asesoramiento y la información de carácter previo), sólo producen el efecto de exonerar de la responsabilidad por infracción.

² F.J. MAGRANER MORENO, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 123.

No pretendemos describir aquí el proceso de ampliación de competencias de los órganos de gestión en materia de comprobación tributaria³. Baste con decir que esas competencias se han ido ampliando progresivamente, en cuanto a su alcance y los medios para su realización, culminando ese proceso con la reforma del artículo 123 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma de la LGT, en la que se ha venido a establecer con carácter general para todo el sistema tributario, pues antes sólo se regulaba en las leyes específicas de algunos impuestos (IRPF e IVA), la regulación de las actuaciones de comprobación de los órganos de gestión, actuaciones que la Ley denomina de comprobación abreviada. El resultado de estas actuaciones es un acto de liquidación provisional, más conocido como «liquidación paralela».

El principal defecto del que adolece la regulación de las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión radica en que no se ha regulado un procedimiento administrativo para el desarrollo de esas actuaciones. Sólo el artículo 123.3 de la LGT dispone que «antes de dictar liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes». Sin embargo, como acertadamente ha señalado la doctrina, no se trata de una regulación procedimental completa, sino que lo único que contempla la norma es un trámite que debe producirse con carácter previo al momento de la liquidación provisional de oficio⁴. Y es más, si bien se mira, no tienen que concluir necesariamente las actuaciones de comprobación abreviada con una liquidación provisional, «ya que en aquellos casos en los que, tras la comprobación abreviada, la Administración concluya en una determinación cuantitativa de la deuda del sujeto pasivo idéntica a la que éste reflejó en su declaración-liquidación, no será necesario proceder por la Administración a la plasmación formal en una liquidación provisional con notificación al sujeto pasivo de la materialización de las actuaciones de comprobación abreviadas realizadas»⁵.

³ Respecto a la evolución de las funciones comprobadoras de los órganos de gestión, puede verse: F.J. MAGRANER, *La comprobación...*, cit., pág. 61 y ss.; G. DE LA PEÑA VELASCO, «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 de la LGT)», *Impuestos*, I-96, págs. 62 a 71; A.M. PITA GRANDAL, «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 92, 1996, págs. 636 a 645 y L.M. PÉREZ DE VEGA; S. ANIBARRO PÉREZ, «Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la LGT», *Revista de Haciendas Locales*, XXVII, núm. 79, 1997, págs. 30 a 33.

⁴ Cfr. L.M. PÉREZ DE VEGA; S. ANIBARRO PÉREZ, «Las liquidaciones...», cit., pág. 80. Asimismo, dice G. DE LA PEÑA VELASCO, «La liquidación...», cit., pág. 80, que el artículo 123 de la LGT no regula ningún procedimiento de comprobación abreviada, sino que tan sólo el apartado tercero de ese artículo «introduce alguna precisión procedimental -notablemente parca por lo demás- en orden, no tanto al desarrollo de la comprobación abreviada (cuya regulación desde un punto de vista procedimental no se aborda), cuanto en lo relativo a los trámites previstos a la liquidación provisional de oficio».

⁵ G. DE LA PEÑA VELASCO, «La liquidación...», cit., pág. 70.

Pues bien, el hecho de que no se establezca un procedimiento para el desarrollo de las actuaciones de la comprobación abreviada por los órganos de gestión, ha llevado a algún sector de la doctrina a sostener la imposibilidad de desarrollar este tipo de actuaciones, en tanto en cuanto no se regule este procedimiento⁶. Por el contrario, consideramos que la ausencia de tal regulación no puede impedir que se desarrollen ese tipo de actuaciones, pues, para remediar esa laguna procedimental, puede acudir a las normas generales en materia de procedimiento administrativo previstas en la Ley 30/1992, así como, especialmente, a la regulación del Reglamento General de Inspección (RGI) en materia de actuaciones de comprobación abreviada por los órganos de inspección que dan lugar a actas con prueba preconstituida, habida cuenta de su similitud con el alcance de las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión⁷.

No obstante, es cierto que la ausencia de un procedimiento específico para la realización de este tipo de actuaciones dificulta su desarrollo y, sobre todo, produce determinadas situaciones que merman los derechos y garantías de los contribuyentes⁸. En el presente trabajo nos vamos a detener en un problema de gran importancia, provocado, sin duda, por la ausencia de tal regulación: cómo y cuándo se presta la conformidad a la propuesta de regularización en el procedimiento de comprobación abreviada.

Hay que tener en cuenta que, una vez concluido un procedimiento de comprobación abreviada por parte de los órganos de gestión, puede suceder que esos mismos órganos inicien un procedimiento sancionador a ese contribuyente con relación a los hechos comprobados, por entender que pueden ser constitutivos de infracción tributaria. En aquellos casos en los que la Administración, tras

⁶ F.J. MAGRANER, *La comprobación...*, cit., págs. 102 a 104 (aunque se refiere al art. 99 de la Ley 18/1991, del IRPF) y F. ESCRIBANO, «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 10/1996, pág. 17, en donde dice que para que los órganos de gestión puedan desarrollar las actuaciones de comprobación abreviada previstas en la LGT, resulta absolutamente necesario que se produzca, «como requisito sustantivo previo al inicio de la práctica de las mismas, la publicación de una norma reguladora del procedimiento específico».

⁷ Reguladas en los artículos 34 y 57 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. La principal diferencia radica en que las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión no se pueden extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales. No obstante, en el caso de devoluciones tributarias, sí pueden requerir los registros y documentos contables establecidos en las normas tributarias, al exclusivo efecto de constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en esos registros y documentos.

⁸ En este sentido, señala A. GARCÍA MARTÍNEZ, *Aspectos competenciales y relaciones interadministrativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la aplicación de los tributos*, Tesis doctoral (inédita), Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1998, nota 195, pág. 315, que el artículo 123.3 de la LGT «no solventa en su totalidad la carencia de garantías que para el contribuyente entraña el procedimiento de comprobación abreviada desarrollado por los órganos de gestión, precisamente por la ausencia de un Reglamento que regule minuciosamente dicho procedimiento e incorpore dichas garantías, a diferencia de lo que ocurre con las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos de Inspección, ampliamente reguladas en el RGI».

la substanciación del correspondiente procedimiento sancionador, resuelva imponer al contribuyente una sanción, por ser los hechos constitutivos de una infracción grave, deberá tener en cuenta si ese contribuyente dio o no su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria, y de la que deriva ese procedimiento sancionador, habida cuenta que, como prevé el artículo 82.3 de la LGT, «la cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor, o en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule»⁹.

Al no estar regulado el procedimiento de comprobación abreviada, no está tampoco previsto cómo y cuándo debe darse la conformidad a la propuesta de regularización. Porque, como se deriva claramente del tenor del artículo 82.3 de la LGT, *la conformidad debe darse a la propuesta de regularización y no a la sanción, para que opere la reducción del 30 por 100*. Por el contrario, en el procedimiento de inspección sí está previsto el momento en el que debe darse la conformidad, así como su alcance y las consecuencias para los casos en que, habiendo dado la conformidad, el contribuyente recurre el acto de liquidación. A este respecto, no podemos soslayar que, tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, la sanción que, en su caso corresponda, no se impone en el mismo procedimiento de inspección, sino que es necesario que se establezca en un procedimiento distinto. Que no se prevea nada, respecto a la conformidad a la propuesta de regularización en el procedimiento de comprobación abreviada, suscita una serie de dudas que son las que pretendemos estudiar seguidamente. Como veremos, muchos de esos problemas pueden ser resueltos aplicando analógicamente el RGI, pero, en otros casos, ni siquiera el RGI resulta un instrumento útil a tal efecto, poniéndose de relieve la dificultad para desarrollar procedimientos de comprobación abreviada, sin que exista una regulación expresa. Y es por ello que, en mi opinión, 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.

⁹ Así lo señala, también, el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RST). Con anterioridad a la reforma de la LGT de 1995, la conformidad operaba como criterio de graduación de la sanción, que determinaba la rebaja de 50 puntos porcentuales de la sanción. Sobre esto véanse, E. ARAGONÉS BELTRÁN, «Comentario al artículo 82», en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 176 a 181 y F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1997, 7.ª ed., págs. 311 y 312.

II. LA CONFORMIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ABREVIADA

1. La conformidad en el procedimiento de inspección.

Gran parte de los problemas que se plantean pueden resolverse aplicando analógicamente el RGI. Por esta razón, resulta imprescindible, aunque sea someramente, analizar cómo funciona la conformidad a la propuesta de regularización en el procedimiento de inspección.

En el procedimiento de inspección, una vez realizadas las tareas de comprobación e investigación necesarias, el resultado de esas actuaciones se recoge en un documento que la LGT denomina acta de la Inspección. En ese mismo documento se propone la regularización que el inspector actuario estime procedente de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado. No obstante, en el caso de que el inspector considere que la situación tributaria del sujeto es correcta, se limitará a constatar esa circunstancia y, en consecuencia, no se propondrá regularización tributaria alguna ¹⁰.

Lo que contiene esa propuesta de regularización es, básicamente, una propuesta de liquidación de las cuotas, recargos e intereses debidos por el contribuyente. En este sentido, la LDGC ha supuesto un cambio significativo en el contenido de las actas de la Inspección, pues, con anterioridad a esa norma, el inspector actuario debía proponer la sanción correspondiente, para el caso en que, a tenor de los hechos comprobados, apreciara la comisión de alguna infracción tributaria. Tras la LGDC, las sanciones dejan de formar parte del contenido del acta, debiendo la Inspección, si estima que se ha cometido alguna infracción, incoar un procedimiento sancionador separado ¹¹. Esta modificación ha permitido solventar una cuestión que se encontraba un tanto oscura. La utilización por el artículo 82.3 de la LGT de la expresión «propuesta de regularización» en lugar de «propuesta de liquidación», no dejaba claro si el contribuyente, para beneficiarse de la reducción del 30 por 100 de la sanción por conformidad, debía darla sólo a la cuota, más los intereses, o si también debería comprender la sanción propuesta. Porque podía suceder que se estuviera conforme con la cuota e

¹⁰ Es el supuesto de las actas de comprobado y conforme (art. 52 RGI). Al mismo tiempo, que se proponga la regularización de la situación tributaria del contribuyente no significa que resulte siempre una deuda tributaria a favor de Hacienda. Es el supuesto del acta sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria (art. 53 RGI).

¹¹ La necesidad de que en el acta se propusiera la sanción correspondiente, estaba prevista en el artículo 49.2.e) del RGI, en la redacción anterior a la reforma llevada a cabo por las disposiciones finales del Real Decreto 1930/1998. No obstante, con la nueva redacción del artículo 49 del RGI, las sanciones no dejan de ser un elemento totalmente ajeno a las actas de la Inspección, pues, en las mismas deben constar, en su caso, «la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación».

intereses pero no con la sanción. La Administración entendía que la conformidad debía darse a todos los elementos integrantes de la deuda tributaria, incluyendo la sanción, por lo que, si el contribuyente, habiendo prestado la conformidad, posteriormente impugnaba sólo la parte de la liquidación que correspondía a la sanción, perdía el beneficio de la reducción de la sanción. No obstante, algún pronunciamiento judicial ha sostenido que es suficiente dar la conformidad a la liquidación, sin que se perdiera el beneficio de la reducción, cuando el contribuyente impugna sólo la sanción ¹².

Con independencia de que la postura de la Administración era discutible ¹³, lo cierto es que con la separación del procedimiento sancionador del de comprobación e investigación, desaparece ese problema. Con la normativa vigente, si el contribuyente ha prestado su conformidad a la propuesta de regularización contenida en el acta, se beneficiará de la reducción de la sanción que, en su caso, se le imponga, y ello con independencia de que impugne el acto administrativo en virtud del cual se le impone la sanción. Nótese que este problema que se planteaba con anterioridad a la LDGC, no era tal en el procedimiento de comprobación abreviada tramitado por un órgano de gestión, porque, en todo caso, la sanción se impone en un expediente distinto a ese procedimiento.

Pues bien, erradicado el problema existente con anterioridad a la LDGC, la conformidad se va a prestar a la liquidación propuesta, sin inclusión de sanción alguna. Debe tenerse en cuenta que el RGI exige que conste en el acta la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo. La consignación de ese extremo es un requisito subjetivo en la elaboración del acta, que *necesariamente debe constar en todo caso*. En este sentido, dice el profesor ARRIETA, que la consignación de la conformidad en el acta supone un requisito esencial de la misma, «pero que afecta únicamente a una de las partes: al inspector actuario. Quiere ello decir que el actuario, inexcusablemente, ha de recabar tal manifestación del obligado tributario, porque de lo contrario las actuaciones de la Inspección serán nulas» ¹⁴. En consecuencia, se configura la constancia de la conformidad o disconformidad, como un requisito esencial del acta, *cuya omisión determina la nulidad de la actuación de la Inspección* ¹⁵.

¹² Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de marzo de 1997, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 38, 1997, págs. 149 a 152. Sentencia del TSJ de Castilla y León de 11 de septiembre de 1995, citada por I. MERINO JARA, «Infracciones y sanciones», en VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 388. F. PÉREZ ROYO; A. AGUALLO AVILÉS, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 289 y 290, citan la Sentencia del TSJ de Andalucía de 16 de diciembre de 1991 y las Sentencias del TSJ de Cataluña, de 14 de febrero de 1992 y 6 de julio de 1994.

¹³ Véanse los argumentos de E. ARAGONÉS BELTRÁN, «Comentario...», *cit.*, págs. 178 y 179.

¹⁴ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 252.

¹⁵ Naturalmente, la nulidad será del acto de liquidación que se dicte como consecuencia de esa acta, pues el acta de la Inspección es un mero acto de trámite, no susceptible de ser impugnado autónomamente. Eso sí, el argumento a utilizar será que se ha omitido un trámite esencial del procedimiento, como es la consignación de la conformidad o disconformidad en el acta.

La conformidad debe manifestarla el sujeto inspeccionado expresamente, en el sentido de aceptar el contenido del acta. Sólo así podrá tramitarse el acta como de conformidad, porque, en aquellos casos en que no se manifiesta nada, no se comparece o, simplemente, se muestra expresamente la disconformidad, ello no será posible. Además, la conformidad sólo puede prestarse en el momento que se extiende el acta, por lo que no es posible que «un acta que inicialmente se había firmado en disconformidad sea posteriormente de conformidad por parte del sujeto pasivo»¹⁶. No se admite, por tanto, que, en los supuestos de conformidad sobrevenida, el obligado tributario pueda beneficiarse de la reducción¹⁷. Por lo que respecta a las actas con prueba preconstituida, éstas tienen una tramitación distinta que afecta también a la manera en que se presta la conformidad. Este tipo de actas se tramita normalmente sin la presencia del contribuyente, procediendo la Administración a notificársela directamente para que realice las alegaciones que estime oportunas. Como señala el artículo 57.2 del RGI, es en este trámite de alegaciones cuando el contribuyente debe expresar su conformidad con la propuesta de liquidación. Sin perjuicio de las especialidades del acta con prueba preconstituida, lo cierto es que en ambos casos es necesario que se manifieste expresamente la aceptación en un momento concreto.

Sin embargo, no podemos soslayar que la modificación del RGI por el reciente Reglamento del procedimiento sancionador, ha eliminado un supuesto en el que, sin prestarse la conformidad al acta, procede la reducción de la sanción con los mismos efectos para el caso de que sí se hubiera expresado. La redacción anterior del artículo 61.2 del RGI autorizaba la aplicación del beneficio de la reducción de la sanción cuando en un acta de disconformidad el Inspector-Jefe, al dictar el acto de liquidación, estima procedentes y acepta las alegaciones hechas por el obligado tributario. Parece razonable admitir aquí la reducción, porque «en este último supuesto, el sujeto se mostraría, obviamente, conforme con el acto de liquidación, gozando, por tanto, del beneficio de la reducción»¹⁸. Aunque tras la modificación del artículo 61 del RGI ya no se contempla este supuesto, considero que debe seguir admitiéndose la reducción en los casos en que el Inspector-Jefe estima completamente las alegaciones realizadas por el obligado tributario, porque objetivamente y materialmente no han desaparecido los presupuestos que motivaban su aplicación anterior. Si el Inspector-Jefe acepta en el acto de liquidación la propuesta de liquidación que «propone» el contribuyente en sus alegaciones, es obvio que sí se ha expresado la conformidad a la propuesta de liquidación, ya que es justamente la que el contribuyente «propone» al Inspector-Jefe, la que éste asume finalmente como propia. Por ello, considero que, a pesar de no contemplarse expresamente en la normativa la aplicación del beneficio de la reducción en este supuesto, debe seguir admitiéndose.

¹⁶ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., pág. 328.

¹⁷ Por eso, no cabe el beneficio de la reducción, cuando el obligado tributario presta su conformidad en el trámite de alegaciones que sigue a un acta firmada en disconformidad. En este sentido, con buen criterio, la Sentencia del TSJ de Galicia de 28 de febrero de 1997 (en *Normacef Fiscal*), considera improcedente la reducción de la sanción, «porque la conformidad debe prestarse en un momento anterior a la existencia de un acto administrativo que ponga fin al procedimiento administrativo, pero no en un escrito de conclusiones del procedimiento contencioso-administrativo» (FJ 4).

¹⁸ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., pág. 329.

Pues bien, sabido cuándo y a qué debe prestarse la conformidad, debemos analizar cuáles son las consecuencias cuando el contribuyente impugna el acto de liquidación que trae causa del acta aceptada. Como señala el profesor ARRIETA ¹⁹, aunque la conformidad se presta a todo el conjunto de elementos integrantes del acta, esto es, a los hechos, calificaciones jurídicas, pruebas, regularizaciones, propuestas de liquidación, etc., cuestión distinta es la vinculación del interesado con relación a ese contenido cuando impugna el acto de liquidación. Así, la conformidad vincula de forma distinta según se trate de la aceptación de los hechos o de elementos de Derecho, contenidos en el acta. Y vincula de manera diferente, porque ambas cosas son distintas y, por tanto, distinta es también su naturaleza jurídica.

Respecto a los hechos aceptados, la conformidad tiene naturaleza de confesión extrajudicial. Ello implica que el artículo 61.2 del RGI impida al obligado tributario impugnar los hechos contenidos en el acta, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho ²⁰. En cambio, en cuanto al resto de circunstancias, a las que se da la conformidad (principalmente las calificaciones jurídicas resultantes de aplicar los hechos), no se pone ningún límite en orden a la impugnación. Y ello porque respecto a las calificaciones jurídicas contenidas en el acta, lo que se produce es un acto del administrado, adhiriéndose a las mismas, pero a las que no alcanza la naturaleza confesoria que se atribuye respecto a los hechos, pues, como refleja el artículo 117.1 de la LGT, la confesión puede versar exclusivamente sobre supuestos de hecho.

En definitiva, la impugnación del acto de liquidación, por la propia naturaleza jurídica del acto de aceptación del acta, conlleva que el contribuyente sólo pueda discutir las calificaciones jurídicas y, también, como prevé el artículo 63.bis.9) del RGI, a que pierda el derecho a la reducción de la sanción, pues deja de existir la conformidad que la justifica ²¹. Y es lógico que, además, se pierda el beneficio de la reducción, pues, como sugiere el profesor ARRIETA, la reducción de la sanción por la conformidad supone la forma de instrumentar un acuerdo de comportamientos entre la Administración

¹⁹ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., pág. 254.

²⁰ Como acertadamente dice J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit. pág. 344, «ello no es más que la consecuencia lógica de haber dado por válidos los hechos y elementos determinantes de las bases tributarias en el acta consignada. En efecto, aunque el interesado manifieste la conformidad a todo un conjunto de circunstancias (hechos, calificaciones, propuestas, etc.), el RGI sólo impide impugnar los hechos (...), porque, precisamente, *confesó sobre esos hechos y elementos*, y no es, por tanto, racional ni legítimo que el obligado tributario vaya contra sus propios actos de aceptación».

²¹ Con anterioridad a la LDGC, como la sanción se proponía en el acta y luego se exigía en el acto de liquidación, implicaba que la Administración dictara una nueva liquidación (liquidación de alza) exigiendo «la parte reducida». Tras dicha norma, lo único que va a ocurrir es que, en el seno del procedimiento sancionador, no se va a aplicar la reducción. Nótese que la reducción se pierde por el mero hecho de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación resultante del acta de conformidad. No obstante, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de junio de 1996 (en *Normacef Fiscal*), sostiene que debe mantenerse la reducción, cuando una vez interpuesta reclamación económico-administrativa, el contribuyente desista o renuncie a la misma.

(al reducir la sanción) y el administrado (al comprometerse a no recurrir) cuyo incumplimiento conlleva la ausencia del efecto pretendido por las partes en ese acuerdo permitido por la Ley, es decir, el contribuyente pierde el derecho a la reducción, y la Administración ve cómo un crédito a su favor se transforma en litigioso ²².

2. La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada.

Partiendo de qué es y cómo opera la conformidad a la propuesta de regularización en el procedimiento de inspección, podemos analizar los problemas jurídicos que se plantean en el procedimiento de comprobación abreviada de los órganos de gestión.

En primer lugar, hay que determinar en qué momento debe prestarse esa conformidad. La parca regulación en materia de desarrollo de este procedimiento de la LGT, sólo nos dice que «antes de dictar liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados (...), para que en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes». La Ley no dice cuál es el contenido de ese expediente, pero no es difícil intuir, como ocurre en la práctica, que lo que recibe el contribuyente es una propuesta de liquidación, que es el resultado de las modificaciones efectuadas por la Administración en la autoliquidación presentada en su día por el contribuyente con base en los datos obrantes en sus archivos, o bien los requeridos al efecto al contribuyente. Nótese la similitud en la tramitación respecto al acta con prueba preconstituida, pues también en este caso se remite directamente al contribuyente, otorgándose un plazo de quince días para realizar alegaciones, o bien para aceptar el contenido del acta.

Teniendo en cuenta esa semejanza, lo cierto es que en la notificación remitida al contribuyente se encuentra la propuesta de regularización a la que se debe prestar la conformidad, según el tenor del artículo 82.3 de la LGT, si se quiere obtener el beneficio de la reducción de la sanción. Paralelamente a lo que ocurre en el acta preconstituida, *es en el trámite de audiencia donde el contribuyente debe manifestar expresamente su conformidad*. Y ello sólo es posible en este

²² J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., pág. 396. Esta visión certera de la conformidad justifica que la reducción, cuando se articulaba como un criterio de graduación de la sanción, no respondiera a los principios de culpabilidad propios del Derecho administrativo sancionador, en orden a considerar su comportamiento agravable o atenuable (pág. 430). Por contra, la reducción debe entenderse como el soporte del «acuerdo» entre la Inspección y el contribuyente, para evitar la litigiosidad de la deuda tributaria y, por ende, conseguir la celeridad del procedimiento (pág. 435). Por estos motivos, estimo acertada la reforma de la LGT de 1995, al modificar el «soporte de ese acuerdo», configurándolo, no como un criterio de graduación, sino como un supuesto de condonación parcial. Porque así se consigue que no intervengan elementos espurios a los principios sancionadores en la fijación de la sanción.

momento, porque lo que le sigue a ese trámite es la correspondiente liquidación provisional. Es sabido, como ocurre en el procedimiento de inspección, que la reducción de la sanción no puede operar en los casos de *conformidad sobrevenida*. En consecuencia, *el único momento válido para aceptar expresamente el contenido de la propuesta de regularización, al efecto de disfrutar la reducción, es en el trámite de audiencia del 123.3 de la LGT*²³. No obstante, debe aplicarse también la reducción, en consonancia con el procedimiento de inspección, cuando los órganos de gestión, al dictar la liquidación provisional, aceptan íntegramente las alegaciones realizadas por el contribuyente en el trámite de audiencia²⁴.

Pues bien, si sólo puede prestarse la conformidad en ese trámite de audiencia, nos resulta sorprendente que el artículo 3.b) de la Instrucción 6/1995, de 26 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se fijan una serie de criterios para aplicación de la reforma de la LGT de 1995, en materia sancionadora²⁵ disponga que, en los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de gestión, se aplicará la reducción por conformidad «salvo en los casos en que conste recurso o reclamación económico-administrativa sobre la liquidación provisional en que trae causa el expediente sancionador, en cuyo caso podría, no obstante, aplicarse la reducción citada si el interesado justificase en el trámite de audiencia que ha presentado el desistimiento o renuncia en relación con el recurso o reclamación interpuestos». En esta resolución se utiliza un criterio erróneo para aplicar la reducción por conformidad, al supeditarse ésta no a la aceptación de la propuesta de regularización, sino al hecho de que no se impugne la liquidación provisional posterior, o bien, para el caso de que ya se haya impugnado, el contribuyente desista o renuncie al recurso.

²³ En este sentido, señalan A.M. JUAN LOZANO; R. SIMÓN ESTEVE, «La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección», *Tribuna Fiscal*, núm. 76, 1997, pág. 69, que «nada obsta para que se aproveche tal trámite para prestar su conformidad con la propuesta que se le formula».

²⁴ Sin embargo, debemos dejar constancia de lo insuficiente del procedimiento de comprobación abreviada a este respecto. En el procedimiento de inspección existe un «diálogo» entre el inspector y el contribuyente en el que aquél va aceptando y rechazando lo que alega éste a lo largo del procedimiento, hasta formular la propuesta de regularización. Por el contrario, en el procedimiento de comprobación abreviada no existe esa fase previa a la propuesta de regularización, en la que se da el referido «diálogo». Como consecuencia de lo anterior, el órgano de gestión formula la propuesta de regularización unilateralmente, sin que, con anterioridad nada haya podido alegar el contribuyente, lo que podría haber posibilitado que en esa propuesta se recogieran alguna de las circunstancias esgrimidas por el contribuyente y, por lo tanto, se prestara la conformidad. Sin embargo, al no ser así, normalmente no se va a aceptar la propuesta, y se formularán alegaciones, que, sólo si son aceptadas íntegramente, operará la reducción. Eso quiere decir, que aunque sólo no se acepte un pequeño aspecto de lo alegado, no habrá reducción, porque para ello es necesario que se estimen íntegramente las alegaciones. Por estos motivos, sería conveniente una fase de alegaciones anterior a la propuesta, porque al formularse ésta el contribuyente ya sabe qué alegaciones le van a aceptar y cuáles no, lo que será determinante para que preste o no la conformidad. Esa posibilidad parece contemplarse en el artículo 21 de la LDGC.

²⁵ Esta Instrucción puede encontrarse en *Normacef Fiscal* y en el anexo segundo de la obra, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 475 y ss.

La interpretación que se realiza en dicha Instrucción, aunque puede parecer más favorable para el contribuyente, resulta inadmisibles dado el tenor del artículo 82.3 de la LGT. Si se admite la solución que ofrece la Instrucción 6/1995, se estaría desvirtuando el sentido de la conformidad y produciría supuestos contradictorios. Pensemos en los siguientes casos:

- a) El contribuyente, en el trámite de audiencia del procedimiento de comprobación abreviada, no realiza alegación alguna y tampoco impugna el acto de liquidación posterior.
- b) El supuesto «a», pero en este caso sí se impugna la liquidación.
- c) El contribuyente se opone a la propuesta de regularización en el trámite de audiencia, pero no recurre el acto de liquidación posterior.
- d) El supuesto «c», pero en este caso sí se impugna la liquidación.
- e) El contribuyente acepta la propuesta de regularización en el trámite de audiencia, pero no impugna el acto de liquidación posterior.
- f) El supuesto «e», pero en este caso sí se impugna la liquidación.

Respecto a todos estos supuestos, si partimos de la configuración de la conformidad en el procedimiento inspector que, en mi opinión, debe trasladarse prácticamente en los mismos términos al procedimiento de comprobación abreviada -pues la única diferencia es la intensidad y los medios de que se dispone para realizar la comprobación tributaria- sólo en el supuesto «e» sería posible aplicar la reducción. Por contra, siguiendo la interpretación de la AEAT en la instrucción, la reducción cabría en todos los supuestos (en «b», «d» y «f» sería necesario renunciar al recurso). En los primeros cuatro supuestos falta el elemento esencial para que pueda operar la reducción, *la aceptación expresa de la propuesta de regularización en el momento de emitirse*²⁶. Además, asumir el criterio hermenéutico de la AEAT daría lugar a situaciones paradójicas. En el supuesto «d», el contribuyente podría discutir tanto los elementos de hecho como las calificaciones jurídicas contenidas en el acto de liquidación. En cambio, en el supuesto «f», sólo podrían impugnarse las calificaciones jurídicas contenidas en el acto de liquidación, habida cuenta que se aceptaron los hechos. Y esa aceptación, al igual que sucede en el procedimiento de inspección, tiene la naturaleza jurídica de una confesión

²⁶ En el procedimiento de comprobación abreviada, en el trámite de audiencia. Y, respecto al procedimiento de inspección normal, en el momento de incoarse el acta.

extrajudicial, lo que impide que los mismos se puedan discutir, salvo que se demuestre que se ha incurrido en error de hecho. Por lo tanto, la doctrina de la AEAT no se ajusta a la literalidad de la Ley, además de producir las situaciones contradictorias expuestas, porque se admitiría la reducción cuando la actitud del contribuyente ante la liquidación tributaria es completamente distinta.

Y es más, tal interpretación, respecto a cómo opera la conformidad, no responde al fin que con ella se pretende. Como señalamos, siguiendo la postura del profesor ARRIETA, la reducción de la sanción que trae causa de la aceptación de la propuesta de regularización, es el soporte de una especie de transacción o «acuerdo de comportamientos» entre la Administración y el contribuyente, con el fin de obtener diversas contrapartidas. La Administración logra la simplificación y celeridad del procedimiento, al comprometerse el contribuyente a no impugnar, y éste obtiene como beneficio la reducción de la sanción. Ese beneficio se pierde cuando se rompe «el acuerdo» por parte del contribuyente cuando impugna el acto, por lo que no parece lógico que, una vez incumplido el mismo, se permita recuperar ese beneficio desistiendo del recurso y eso es justamente lo que permite la postura de la AEAT ²⁷.

No obstante, a pesar del criterio administrativo contenido en la Instrucción, entiendo que *sólo se puede prestar la conformidad en el trámite de audiencia*. Si ello es así, debe significar que no pueda prescindirse en ningún momento de ese trámite, toda vez que se estaría privando al contribuyente de la posibilidad que la Ley le otorga. En este sentido, debe juzgarse positivamente que la redacción final del artículo 123.3 de la LGT dada por la Ley 25/1995, con respecto al Proyecto enviado por el Gobierno, haya suprimido el inciso final en donde se establecía que «se podrá prescindir de ese trámite (se refiere a la audiencia) cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la liquidación otros hechos, ni otras circunstancias que las declaradas por el interesado».

Se han aportado por la doctrina ²⁸ diversas razones a favor de que siempre se observe ese trámite pero, sin perjuicio del acierto de esos argumentos, en mi opinión, debe ser el hecho de que sólo aquí puede prestarse la conformidad, la razón principal que justifica que *nunca* pueda prescindirse

²⁷ La errónea concepción de la AEAT de la conformidad en esa Instrucción, se constata también en el artículo 3.c de la misma. Se dice que se exigirá la «parte reducida» de la sanción cuando conste que el contribuyente ha recurrido el *acto en virtud del cual se impone esa sanción*. La conformidad se presta a la propuesta de regularización y no a la sanción. Sólo se pierde el derecho a la reducción cuando se impugna la liquidación que trae causa de esa propuesta, pero no cuando se impugna la resolución administrativa en la que se impone la sanción se tramita en un procedimiento distinto al de comprobación. Con el nuevo reglamento en materia de procedimiento sancionador (Real Decreto 1930/1998) esta cuestión se clarifica tanto para los procedimientos sancionadores derivados del procedimiento de inspección como del de comprobación abreviada de los órganos de gestión, en el sentido de que la impugnación de la sanción no implica la pérdida de la reducción. En este sentido, J.M. BARQUERO ESTEVAN, «El Real Decreto 1930/1998. Desarrollo del régimen sancionador tributario», *Boletín de Legislación*, Ed. El Derecho, 1998, Año II, núm. 51, pág. 2.

²⁸ Cfr: J. A. SÁNCHEZ GALIANA, «Comentario al artículo 123», en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, cit., págs. 298 y 299; G. DE LA PEÑA VELASCO, «La liquidación...», cit. pág. 82.

del mismo. Por estos motivos, no es aplicable, como parecen sostener algunos autores ²⁹, el artículo 84.4 de la Ley 30/1992, que permite prescindir de ese trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta otros hechos o circunstancias declarados por el interesado. Porque, aunque la Administración dicte la liquidación provisional teniendo en cuenta sólo los datos declarados, ello no le impide corregir la interpretación de las normas jurídicas realizada por el contribuyente, pudiéndose imponer una sanción, en el correspondiente procedimiento, por la negligente aplicación de las normas jurídicas por parte del contribuyente ³⁰.

Cuando se prescinda del trámite de audiencia, el acto de liquidación debe anularse porque se omite, en el sentido del artículo 63.2 de la Ley 30/1992, un trámite esencial del procedimiento y, al mismo tiempo, produce indefensión al interesado. Debe tenerse en cuenta *que la conformidad sólo puede prestarse a la propuesta de regularización*. Y esa aceptación de la propuesta sólo puede realizarse en el trámite de audiencia. Por consiguiente, uno de los fines para los que sirve ese trámite, *no va a poder producirse en ningún otro momento*, además de que va a privar al contribuyente de ejercer un derecho que le reconoce el ordenamiento ³¹. Habida cuenta de que el acto de prestar conformidad no va a poder prestarse en ningún otro momento, el único remedio jurídico radica en que se declare la anulabilidad del acto de liquidación. Así, los órganos de gestión deberán iniciar un nuevo procedimiento de comprobación abreviada, para permitir, al menos, que el contribuyente pueda ejercer su derecho a aceptar la propuesta de regularización que se le formula.

Pero, que se respeten las pocas exigencias en materia de procedimiento que el artículo 123.3 de la LGT contempla, no garantiza que el contribuyente pueda ejercer eficazmente su derecho a aceptar la propuesta de regularización. Normalmente, tanto las propuestas que se le ofrecen al contribuyente, como la posterior liquidación provisional adolecen de una falta de motivación absoluta ³².

²⁹ Cfr. J.L. PEÑA ALONSO; A. CORCUERA TORRES, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 153. Asimismo, tampoco se puede prescindir de este trámite, a pesar de lo que señala el artículo 22 de la LDGC (que se expresa en términos parecidos al art. 84.4 de la Ley 30/1992). Parece que así lo entiende la Administración, ya que, según el artículo 8.4 de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC (en *Normacef Fiscal*), el trámite de audiencia del procedimiento de comprobación abreviada se regirá por el artículo 123.3 de la LGT, no resultando aplicables el artículo 22 de la LDGC y el artículo 84.4 de la Ley 30/1992.

³⁰ Según el artículo 77.3.d) de la LGT sólo la interpretación razonable de las normas, cuando la declaración ha sido completa y veraz, impide que pueda sancionarse al contribuyente. Obviamente, la LGT no tipifica una infracción en el sentido de que lo que se penaliza es la interpretación irrazonable de las normas. Lo que constituye infracción es dejar de ingresar, disfrutar indebidamente de devoluciones, etc., pero la causa de que se produzcan esos hechos es una interpretación no razonable de las normas.

³¹ También el trámite de audiencia sirve para otros fines, como el de realizar alegaciones. Ahora bien, porque se omita la audiencia, el contribuyente no va a dejar de poder defenderse contra esa resolución, articulando los recursos pertinentes contra esa resolución. En cambio, en el caso de la conformidad, *no va a poder prestarla en ningún otro momento*.

³² La práctica revela también que, en la mayoría de los casos, la diferencia entre la propuesta y la liquidación definitiva es meramente nominal. Porque, normalmente, cuando el contribuyente realiza alegaciones en el trámite de audiencia, el acto de liquidación obvia hacer cualquier alusión a lo alegado por el contribuyente. En definitiva, ni se desvirtúan *ni se tienen en cuenta esas alegaciones*, incumpliendo el mandato del artículo 21 de la LDGC.

Como señala el profesor TEJERIZO³³, es frecuente que tanto las propuestas como la liquidación consistan, en esencia, en un impreso estereotipado en el que se modifican, por parte de los órganos de gestión, los datos o cantidades declarados por los contribuyentes, sin duda, porque se consideran incorrectos, *pero, sin señalar, siquiera de forma sintética, los hechos o elementos concretos que sirven de base de tales modificaciones*. En la mayor parte de los casos, la motivación se concreta en declaraciones tan genéricas e imprecisas, que colocan a los interesados en una evidente situación de indefensión, pues, al desconocerse los motivos concretos que han sido tenidos en cuenta por el órgano de gestión para efectuar la liquidación, «impide que pueda esgrimirse frente a la liquidación, con suficiente conocimiento de causa, argumentos de contrario y que pueda llevarse a cabo una actividad probatoria eficaz tendente a acreditar los hechos en que pudiera basar su posición el sujeto pasivo»³⁴.

Este modo de proceder supone una clara violación del deber de motivar, *también en el ámbito tributario*, los actos administrativos (art. 54 de la Ley 30/1992 y 124 de la LGT), como se ha encargado de denunciar la doctrina y ratificar la jurisprudencia. Con este proceder, lo único que está ofreciendo la Administración al contribuyente es un argumento más para recurrir. Porque es incuestionable, *que una resolución debidamente motivada tiene luz propia y convicción suficiente para que, quien actúa de buena fe, no pierda el tiempo en discusiones y litigios baldíos*. En este sentido, que las llamadas «liquidaciones paralelas» y, sobre todo, las propuestas de regularización que las preceden, no se motiven, impiden, de hecho, que el contribuyente manifieste su conformidad. Obviamente, para aceptar algo, primero debe saberse qué se está aceptando. Sin embargo, las fórmulas tan genéricas e imprecisas que se utilizan en las propuestas de regularización, hacen que el contribuyente desconozca qué es lo que corrige la Administración y, por ello, no va a prestar su conformidad, porque le es imposible saber qué hechos y qué calificaciones jurídicas está aceptando. La actitud lógica ante tal situación es no prestar la conformidad e impugnar el posterior acto de liquidación, porque es la propia Administración quien está dando el argumento al contribuyente para ello. Por lo tanto, el proceder de la Administración revierte en su contra, pues la rapidez y simplicidad procedimental que se pretende, desaparecen al aumentar la litigiosidad de las deudas tributarias. Por eso, como decíamos, si las propuestas de liquidación se motivan adecuadamente, ello redundará en un menor número de impugnaciones y, a la vez, en un mayor número de procedi-

³³ J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas», *Quincena Fiscal*, 3/1997, pág. 17.

³⁴ J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «Las funciones...», *cit.*, pág. 17.

mientos de comprobación abreviada tramitados en conformidad. Y, en definitiva, que se consiga el efecto beneficioso para la Administración y para el administrado que supone el instituto de la conformidad: «se *beneficia* al sujeto que *coopera* con la Administración, simplificando y agilizando el procedimiento administrativo» tributario³⁵.

Resta tratar un último problema. Al analizar la conformidad en el procedimiento de inspección, dijimos que la consignación de la conformidad en el acta supone un requisito esencial pero que afecta a una de las partes: al inspector actuario. Con ello queríamos decir que el actuario, *inexcusablemente*, ha de recabar tal manifestación del obligado tributario, porque de lo contrario *las actuaciones de las Inspección serán nulas*.

Este mismo requisito debe trasladarse al procedimiento de comprobación abreviada, dado que, naturalmente, los contribuyentes no tienen el deber de saber que si no dan su conformidad en ese momento, no podrán beneficiarse de la reducción de la sanción. En consecuencia, *los órganos de gestión tienen el deber inexcusable de recabar tal manifestación del obligado tributario*, porque de lo contrario, en consonancia con lo que ocurre en el procedimiento de inspección, deberá declararse la nulidad del acto de liquidación que finalice ese procedimiento de comprobación abreviada. El momento para recabar tal manifestación debe ser cuando el órgano de gestión notifica la propuesta de regularización al contribuyente, concediéndole el trámite de audiencia del artículo 123.3 de la LGT. Es lógico que la Administración deba recabar tal manifestación, porque tiene el deber de asistir y de informar al contribuyente acerca de sus derechos (art. 5 de la LDGC). Y en este caso, el derecho que está en liza, sólo puede ejercitarse en ese momento, por lo que debe exigirse un plus a la Administración en orden al cumplimiento de ese deber de asistencia y asesoramiento. Desde el punto de vista práctico, la articulación del cumplimiento de este deber no presenta problema alguno, porque se puede realizar informando con claridad y precisión al contribuyente en la notificación de la regularización acerca de ese derecho que le asiste. Por el contrario, la práctica nos muestra que, normalmente, las propuestas de regularización de los procedimientos de comprobación abreviada no contemplan nada en tal sentido. He aquí un nuevo argumento del contribuyente para recurrir y ralentizar el procedimiento hasta el infinito.

³⁵ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., pág. 401.

III. CONCLUSIÓN

Hemos abordado en el presente trabajo una cuestión de indudable trascendencia práctica, habida cuenta del gran número de procedimientos de comprobación abreviada que los órganos de gestión de la AEAT inician cada año. Los principales problemas que plantea la conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada, tramitados por los órganos de gestión, surgen por la falta de una regulación adecuada y suficiente de los trámites que deben observarse en su desarrollo. En tanto en cuanto no se proceda a tal regulación, proponemos que, en todo caso, se dé audiencia al contribuyente antes de dictar la liquidación provisional. En ese trámite, debe notificarse al contribuyente una propuesta de regularización clara y precisa, en la que fácilmente puedan advertirse los hechos y fundamentos de Derecho que la justifican. Asimismo, en esa propuesta debe expresarse claramente la posibilidad de prestar la conformidad a esa propuesta, y del posible beneficio de la reducción de la sanción, si sucede que los órganos de gestión incoan posteriormente un procedimiento sancionador sobre los hechos comprobados. Sólo así el procedimiento de comprobación abreviada cumpliría con las exigencias del instituto de la conformidad, además de servir a su finalidad.