

## **LA INSPECCIÓN ANTE LOS NUEVOS RETOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

### **HACIA UNA NUEVA REGULACIÓN DE LAS FUNCIONES INSPECTORAS: REFLEXIONES PARA EL DEBATE**

**I. Planteamiento general y justificación.**

**II. Breve balance de la evolución del régimen jurídico de los procedimientos de inspección en la etapa constitucional.**

**III. Hacia una singularización más acusada del procedimiento de inspección: “ni demasiado ni demasiado poco”.**

**IV. Cuatro aspectos críticos para el éxito del modelo jurídico de inspección. Valoración y propuestas para el debate.**

- A) El factor tiempo y el ejercicio de las funciones inspectoras. De la prescripción de 1963 a la complejidad del régimen actual de los plazos en el ámbito tributario: incidencia sobre ello de la inserción de distintos procedimientos de control en el modelo actual.**
- B) La problemática de la interpretación de las normas y su incidencia en los procedimientos de inspección.**
- C) El desarrollo de las fórmulas para la reducción de la litigiosidad derivada de las actuaciones inspectoras: los mecanismos previstos en la LJCA.**
- D) La problemática efectividad del procedimiento de inspección frente al fraude criminalizado: la proyectada reforma del Código Penal y los posibles ajustes en el régimen jurídico de las actuaciones inspectoras.**

**V. A modo de conclusión.**

## **LA INSPECCIÓN ANTE LOS NUEVOS RETOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

### **HACIA UNA NUEVA REGULACIÓN DE LAS FUNCIONES INSPECTORAS: REFLEXIONES PARA EL DEBATE**

#### **I. Planteamiento general y justificación.**

Podría considerarse que la reciente entrada en vigor de la nueva regulación reglamentaria que desarrolla la Ley 58/2003 en materia de actuaciones y procedimientos de inspección (Reglamento aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, en adelante RGAT) invita a realizar un estudio con las características propias de un análisis dogmático centrado en la interpretación y aplicación del contexto normativo de las funciones inspectoras, una vez completada la integración norma primaria-norma secundaria. No obstante el presente estudio quiere realizarse con una perspectiva y objetivos algo distintos; en efecto, teniendo como horizonte los retos que plantea la aplicación de los tributos, lo pretendido con las siguientes páginas es formular una invitación para abrir un debate global acerca de la posible conveniencia de abordar una reforma sustancial en esta materia integrada en el contexto de la realidad actual. Se trata por tanto de un trabajo que se inserta no ya tanto en los estudios dedicados a la fase de aplicación del Derecho sino más bien en la relativa a la creación de las normas jurídicas y a la incidencia en ella de su eficacia social. Resulta, pues, obligada la adopción de una metodología en la que se atiende a los distintos factores que pueden incidir en el grado de éxito del modelo jurídico de inspección de los tributos; en consecuencia podemos adelantar que el análisis de la nueva normativa no se realiza como fin en sí mismo sino como dato preexistente, cuya virtualidad y suficiencia para atender a las necesidades sociales a las que el Derecho debe ofrecer respuesta en el ámbito que nos ocupa pueda ser objeto de valoración.

Por otro lado, siendo propósito declarado de estas páginas la invitación a un diálogo entre todos los agentes implicados en la aplicación de los tributos que abra un debate con vocación prospectiva, también se reconoce abiertamente desde estas líneas introductorias que, en absoluto, se pretende haber alcanzado con estas breves páginas una solución cerrada respecto a cuál sería el modelo y régimen jurídico más adecuado

ni, mucho menos, formular conclusiones apriorísticas. Antes bien, si el objetivo fundamental no es otro que poner sobre la mesa el posible agotamiento del modelo actual, nuestro mayor esfuerzo se va a centrar en justificar las razones que fundamenten la apertura de un debate de estas características, y en apuntar los factores y elementos jurídicos que deberían intervenir en un eventual proceso de reforma y elaboración normativa. Siendo así, y dada la extensión requerida para este estudio, igualmente se advierte desde su inicio que se va a minimizar la habitual cita de referencias a las distintas fuentes doctrinales y jurisprudenciales utilizadas para el estudio de las funciones de la inspección de los tributos. Todo lo anterior, en suma, porque, aún a riesgo de considerarlo inoportuno o extemporáneo en atención a lo reciente del contexto LGT-RGAT, nuestra intención es invitar a un ejercicio de responsabilidad constructiva orientado a la reflexión sobre el grado de eficacia, legitimidad y racionalidad del modelo y régimen jurídico actual. De este modo, tomaremos las nuevas normas legales y reglamentarias como punto de partida para analizar a qué necesidades pretendieron dar respuesta, en qué medida puedan haberlo conseguido, y en qué medida los desajustes cuya aplicación permita detectar deben ser tomados en cuenta como factores para impulsar un proceso de cambios.

Partamos de una premisa que puede reputarse ajena a cualquier debate discursivo en el actual contexto constitucional: la asunción del deber de contribuir y la incidencia que en el grado de justicia tributaria supone la generalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Bien si esto es así, como sumarísimos datos de arranque, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo, podemos tomar las siguientes instantáneas que arrojan una imagen de fuerte impacto sobre los distintos intereses públicos y privados en juego, cuya efectividad y conciliación debe esbozarse como horizonte:

- En primer lugar, los últimos datos sociológicos publicados por el IEF<sup>1</sup> recogen la opinión sustentada en 2006 por un 58% de los encuestados de que el fraude fiscal ha aumentado, señalándose como causas de índole administrativa la impunidad de los grandes defraudadores y la ineficacia de la lucha contra el fraude; en los datos que acaban de publicarse relativos a 2007 el porcentaje de los encuestados que opina que el

---

<sup>1</sup> Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006 y 2007, Documentos de trabajo 21/07 y 15/08. Instituto de Estudios Fiscales.

fraude ha aumentado en la última década continúa en el 50% y el 39 % piensa que el fraude está muy generalizado y el cumplimiento es muy imperfecto. Dichas causas administrativas mantienen su relevancia como factor principal de la persistencia del fraude, con un leve descenso a favor de las causas económicas en 2007. Asimismo se señala (31% de las respuestas en 2006 y 22% en 2008) como el tipo de fraude más perjudicial para la sociedad el desarrollo de actividades económicas ocultas a Hacienda y la Seguridad Social. Es decir, los españoles radican el núcleo socialmente más pernicioso de los incumplimientos en aquellas situaciones cuya detección y regularización requiere el desarrollo de una actividad investigadora orientada al descubrimiento de lo no declarado ni autoliquidado. De tal forma que si el procedimiento administrativo, como categoría conceptual, es el cauce formal para el ejercicio de unas potestades, creadas y conferidas por la ley a la Administración, cuyo régimen jurídico – extensión, objeto, sujeto y fin- es una ideación normativa acomodada a la satisfacción de las necesidades públicas en juego, parece que la persistencia de este tipo de incumplimientos aconseja la construcción de un procedimiento con caracteres específicos que permita superar la situación actual.

- Por otra parte, en el Primer Informe del Observatorio previsto en el Convenio firmado el 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la Secretaría de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>2</sup> se analizan las dificultades para que la aplicación de la vigente normativa reguladora de los delitos contra la Hacienda Pública consiga lo pretendido con la criminalización de determinadas conductas: el descubrimiento, regularización y sanción de las formas más graves de fraude y el despliegue de las funciones preventiva y disuasoria propias de las normas penales. Asimismo resulta especialmente relevante el diagnóstico según el cual el desarrollo continuo del tráfico internacional de bienes y servicios, cada vez accesible a un mayor número de operadores de menor tamaño, la generalización del uso de las sociedades mercantiles en las sociedades desarrolladas, y la actuación de los agentes en los mercados han propiciado la aparición de un nuevos tipos de fraude con la característica innovadora de producir, en todo o en parte, un resultado distinto del fraude fiscal ordinario, consistente en dejar de ingresar la cantidad que legalmente corresponde en función de la capacidad económica real del contribuyente, quien retiene en su

---

<sup>2</sup> Informe evacuado en Diciembre de 2006 accesible desde la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

patrimonio una riqueza equivalente a la suma de dinero debida. *“En lo que se ha venido en llamar fraude de tramas se pueden producir, aislados o combinados entre sí, dos resultados hasta ahora desconocidos:*

- *El defraudador, en vez de embolsárselas, puede destinar parte de las cantidades defraudadas a reducir el precio de los bienes cuando los vuelve a transmitir, convirtiendo parte del ahorro fiscal fraudulento propio en un ahorro de costes para sus clientes. La parte de la cantidad defraudada que el defraudador retiene se convierte en un “margen de beneficio” ilícito. Su beneficio total será mayor cuantos más clientes atraiga con estos precios artificialmente bajos.*
- *Las operaciones fraudulentas se pueden realizar con la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos sin haber realizado las operaciones económicas reales que justificarían tales devoluciones.*
- *Una última característica básica del fraude de tramas es la necesidad de una actividad organizada en la que intervienen varios sujetos, normalmente sociedades mercantiles. Esta actividad organizada puede alcanzar dimensión internacional y dar lugar a numerosos fraudes en distintos países para beneficio de verdaderas organizaciones criminales”.*

El análisis estadístico, que en este mismo Informe se realiza, acerca del devenir de las actuaciones en que se instruyen causas por presuntos delitos contra la Hacienda Pública y otros delitos contra el orden socioeconómico arroja serias dudas acerca de la funcionalidad del marco jurídico actualmente vigente, integrado por relación entre los procedimientos de inspección tributaria y los procesos judiciales, en orden al objetivo de reducción y represión del fraude criminalizado. Incluso pueden detectarse ineficacias importantes, surgidas como efecto colateral de la aplicación de las normas penales, que redundan en ventajas para los incumplidores de este tipo de fraudes cuando se inician actuaciones judiciales. Surge así la necesidad de revisar la capacidad de los mecanismos normativos vigentes para ofrecer reacción adecuada a estos tipos de defraudación cuyos efectos sociales y económicos van más allá de la mera retención en los patrimonios particulares de la suma del tributo debido. En consecuencia creo que el análisis de la normativa y desarrollo de los procedimientos de inspección debe necesariamente ubicarse en un contexto mas amplio integrado con las piezas administrativa y penal del *ius puniendi*, a fin de resolver adecuadamente la articulación entre estos sectores del

sistema jurídico, cuya racionalidad padece ante la presencia de antinomias que provocan la aparición de fuerzas contradictorias respecto a los intereses públicos a proteger.

- En tercer lugar, si atendemos ahora a los datos estadísticos relativos a la distribución del coeficiente de litigiosidad entre las distintas áreas de la AEAT<sup>3</sup>, referidos al año 2003, se aprecia que la frecuencia con que se recurren las liquidaciones emitidas por el área de Inspección alcanza el 25,5 % suponiendo su importe el 54 % del total de deuda recurrida. Analizando los datos desagregados que aparecen en dicho estudio por referencia a las distintas vías de revisión se observa un alto porcentaje de resoluciones estimatorias en las que alcanza un intenso protagonismo como causa de anulación de las liquidaciones el error en la interpretación de la norma por parte de la AEAT, seguida de diversas cuestiones relativas a vicios del procedimiento. Parece pues evidente que, sin perjuicio de la existencia del escenario del tipo de fraude aludido en el punto anterior, existe un segundo escenario de actuación de la inspección de los tributos – con unas características jurídica, económica y sociológicamente distintas- que da lugar a unos excesivos índices de litigiosidad derivados de unas regularizaciones en las que la discusión está muy condicionada por elementos derivados, de un lado, de la complejidad interpretativa de las normas sustantivas y, de otro, del desarrollo de unos procedimientos cuya regulación ha sufrido profundos cambios en las últimas décadas. Parece pues que también es necesario ubicar en el contexto general de reflexión relativo al éxito de las funciones inspectoras, por una parte, las consideraciones relativas a la complejidad del sistema tributario y el papel que cumplen los actuales mecanismos de interpretación y unificación de criterio y, por otra, una valoración del balance de la situación normativa actual relativa al procedimiento inspector tras el doble proceso de reformas LDGC/1998-LGT/2003 y una reflexión crítica respecto a la situación que tal evolución ha generado.

Podríamos pues concluir como punto de arranque, en un sumarísimo diagnóstico obtenido derivado de estas tres instantáneas lo siguiente: que la detección y regularización de los grandes incumplimientos y las formas sofisticadas de fraude sigue encontrando obstáculos de índole administrativa entre los cuales, además de las causas organizativas y/o operativas que sin duda inciden como factor condicionante, puede

---

<sup>3</sup> Datos relativos a 2003 publicados en PASTOR PRIETO, S. Y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid, 2005.

considerarse que subsisten “costes regulatorios”; y, al mismo tiempo y en aparente paradoja, las actuaciones inspectoras generan en el escenario que no se corresponde con los incumplimientos ilícitos excesivos espacios de litigiosidad no resueltos y al mismo tiempo inducidos por un procedimiento cuyos principios de oficialidad, imparcialidad y contradicción no consiguen resolver la problemática derivada de la aplicación de un sistema tributario basado en la asunción de altas dosis de responsabilidad por los ciudadanos. Vamos, siguiendo con esta simplificación máxima, que creo que podemos convenir en que la realidad ofrece indicios suficientes de que algo no funciona suficientemente bien, y que ello puede considerarse como justificación para impulsar la fase pre-legislativa de un proceso de elaboración normativa.

## **II. Breve balance de la evolución del régimen jurídico de los procedimientos de inspección en la etapa constitucional.**

A mi entender, una valoración relativa a la justificación de la subsistencia o modificación del status normativo actual requiere una cierta mirada retrospectiva; de dónde venimos y cómo y por qué hemos llegado a dónde estamos, cuáles de las razones que condicionaron esta evolución se mantienen y cuáles pueden haber variado de sentido. Es evidente que la constitucionalización del deber de contribuir no arranca en abstracto sino en un contexto en el que confluyen diversos elementos que condicionan la arquitectura y diseño del régimen jurídico de las funciones de aplicación de los tributos y los procedimientos que les debían servir de cauce. El modelo y tamaño de organización de Administración tributaria por el que se opta en España condiciona la traslación a la sociedad española de altas dosis de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, basadas inicialmente en la generalización de la autoliquidación en los grandes impuestos y posteriormente complementadas con un cúmulo de obligaciones formales que, unidas al desarrollo de las nuevas tecnologías en estas mismas décadas, multiplican exponencialmente la información obrante en poder de la Administración. Ello, a su vez, determina el necesario desarrollo de una primera fase normativa y jurisprudencial en la que se configuran, se afirman constitucionalmente y se atribuyen a la Administración funciones de intensa ingerencia en la esfera de los particulares para proceder a un control ulterior de lo actuado por ellos; resulta así que el considerable reforzamiento de las potestades de comprobación e investigación derivado de la reforma de la LGT/1963 operada en 1985, y sin duda requerido para la asunción

social del deber de contribuir, induce, como efecto reflejo, la necesidad de depurar el régimen jurídico del procedimiento de inspección y se aprecia como objetivo fundamental en esta primera etapa la definición de los derechos de los particulares como límites negativos a la actuación inspectora. Expresión de estas coordenadas es el Reglamento General de Inspección de 1986, y de ellas resulta un procedimiento que también está informado por lo que se entiende como intensa proyección del principio de legalidad en la aplicación de las normas tributarias: la severa afirmación dogmática del principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias que determina la erradicación de los jurados tributarios y las evaluaciones globales, de tal modo que la controversia o disparidad de criterios entre el obligado tributario y la Administración queda encajonada y confiada a los mecanismos procedimentales derivados del carácter imparcial y contradictorio del procedimiento de inspección, singularmente los trámites de audiencia y alegaciones así como la intervención del superior jerárquico del actuario en la fase de liquidación.

Una vez que la jurisprudencia constitucional afirma el fundamento del procedimiento de inspección en el art. 31 CE, la ajenidad de su régimen jurídico al conjunto de principios y garantías derivados del art. 24 CE que resulta de su carencia de naturaleza sancionadora, así como la definición del equilibrio entre las potestades de comprobación e investigación y los derechos fundamentales, comienza a sentirse en una segunda etapa la inquietud derivada de la distancia entre el régimen general de los procedimientos administrativos establecido en la LRJPAC 30/1992 y el régimen jurídico específico del procedimiento de inspección. Asumida la justificación y necesidad de las profundas modificaciones operadas por la reforma en 1985 de la LGT/1963, y asentada por tanto la intensidad del procedimiento de inspección en atención a la protección de los intereses públicos presentes, lo que se cuestiona ahora es la justificación de las especificidades que perviven en la normativa de los procedimientos tributarios determinantes de una distinta situación jurídica del ciudadano en su condición de contribuyente respecto al marco general de relaciones Administraciones-ciudadanos. Se llega así a la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que trata de reestructurar el régimen de los procedimientos tributarios atendiendo a la función de garantía que la institución del procedimiento representa también respecto a los intereses de los particulares. Consecuencia del desarrollo de la LDGC es la modificación del RGI/1986 a través del

RD 136/2000, así como la constitución y entrada en funcionamiento del Consejo de Defensa del Contribuyente en el que se atienden, en gran medida, quejas motivadas por el desarrollo de los procedimientos tributarios. Podríamos, también en esta sumarisíma síntesis, decir que hay un momento en el que se siente una creciente necesidad social de evitar que el contribuyente quede inerme ante las potentes potestades inspectoras, en un escenario en el que se acentúan las demandas ciudadanas respecto a la legitimidad de la actuación administrativa más allá de la no violación de los derechos fundamentales.

Por lo que a los procedimientos de inspección respecta, la LDGC supone la traslación del conjunto de derechos y garantías comunes regulados en los arts. 13 a 25, diseñados a semejanza de la LRJPAC, y la aplicación de tres preceptos específicos (arts. 26 a 29); de ambos capítulos destaca la relevancia que adquiere el régimen de la obligación de resolver en relación con el establecimiento de un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Las soluciones jurídicas adoptadas en esta etapa no han estado exentas de crítica ni de disfunciones aplicativas. Un sector crítico ha entendido que con la evolución y complejidad que ha venido adquiriendo la normativa del procedimiento de inspección en muchas ocasiones los obligados tributarios se parapetan, con menoscabo para los intereses públicos, bajo los defectos del procedimiento utilizando su regulación más como un valladar que como una canalización legítima de sus posiciones. Desde otros sectores se aduce que la aproximación al régimen general establecido por la LRJPAC no termina de estar satisfactoriamente acabada y, ciertamente, en los últimos años se ha producido un acervo jurisprudencial que refleja un incremento de la tensión en torno al régimen jurídico de las actuaciones inspectoras (basta con observar el rosario de sentencias del Tribunal Supremo dictadas en recursos interpuestos en interés de ley); no ha habido acuerdo entre los tribunales respecto a la interpretación y aplicación de la LDGC y su normativa reglamentaria de desarrollo y ello ha trascendido en algo que puede rastrearse sin dificultad: el modo en el que la LGT/2003 sale al paso de problemáticas puntuales en materia de inspección mediante el establecimiento de normas *ad hoc* elaboradas como respuesta a la conflictividad surgida. El Capítulo IV del Título III de la LGT dedicado a las actuaciones y procedimientos de inspección destaca por los siguientes motivos: por una cesión de parte del contenido tradicional del régimen de las actuaciones inspectoras a favor de la nueva configuración de las normas

y principios comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos (lo cual explica el desplazamiento de una parte de los preceptos); por la presencia de preceptos que quieren zanjar polémicas doctrinales y jurisprudenciales; y por el curioso maridaje constituido por la elevación a norma con rango legal de determinadas normas antes alojadas en el RGI/1986 que sin embargo viene acompañada de un incremento de las cláusulas de habilitación para su desarrollo reglamentario. Y en esta sucesión llegamos al nuevo RGAT en el Título V que desarrolla las actuaciones y procedimiento de inspección.

### **III. Hacia una singularización más acusada del procedimiento de inspección: “ni demasiado ni demasiado poco”.**

Naturalmente los anteriores párrafos presentan un altísimo grado de síntesis que puede resultar excesivamente parca; ello se debe a que no es el propósito de estas páginas adoptar una perspectiva retrospectiva sino, como más arriba se advertía, partir de la situación actual para formular algunas reflexiones con intención prospectiva. Pero para ello interesa especialmente partir de algunos datos significativos de este balance y efectuar su comparación con la realidad actual, a fin de cuestionar las razones para su pervivencia o cambio.

Pero antes resulta fundamental señalar que la configuración de las potestades inspectoras mediante la reforma en 1985 de la LGT/1963 va acompañada de la atribución de funciones liquidadoras a los órganos de inspección y se produce en un momento en el que sólo comienza a atisbarse el desarrollo de las funciones comprobadoras de los órganos de gestión, respecto a las cuales ha sido elemento fundamental el incremento y tratamiento de la información que las nuevas tecnologías han permitido en un paralelo proceso de multiplicación de las obligaciones formales. De este modo, el modelo de control que resulta de la reforma de 1985 atribuyó el protagonismo de las regularizaciones definitivas a las resoluciones con las que terminan los procedimientos de inspección. Continúa así residenciada en “la inspección” la naturaleza inquisitiva de las actuaciones que determina la peculiar relación liquidaciones provisionales/definitivas, que en definitiva no deja de constituir un sistema muy peculiar del ámbito tributario que permite a la Administración la revisabilidad de los actos propios al margen de los procedimientos especiales de

revisión; la limitación de facultades y medios de comprobación de los órganos de gestión determina la conservación del carácter provisional de unas liquidaciones que, inicialmente, derivan del desarrollo de un control de carácter formal. Pero todo ello se ha visto intensamente condicionado en las últimas décadas por los factores, sobre los que aquí no podemos extendernos, que han posibilitado el desarrollo de unos procedimientos gestores aptos para generalizar en altos índices el control, ya para nada formal, de las obligaciones inicialmente cumplidas por los contribuyentes e incluso para detectar determinados omisiones de los cumplimientos esperados. Como resultado de esa evolución, la LGT/2003 afirma claramente desde su Exposición de Motivos el propósito de terminar con la identificación del régimen jurídico de los procedimientos en función del órgano actuante y, a pesar de alguna asistematicidad interna, pasar a configurar el régimen jurídico de los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valores e inspección como estándares jurídicos a emplear por unos u otros órganos en función de la distribución de competencias que cada Administración tributaria realice de acuerdo con su potestad de autoorganización.

Resulta así que en la actualidad el control de una obligación tributaria inicialmente cumplida por un contribuyente puede efectuarse -con notables diferencias respecto a las facultades atribuidas a la Administración, el plazo máximo de resolución y los efectos de su resolución- a través de cualquiera de los procedimientos antes mencionado si consideramos las competencias atribuidas a los órganos inspectores. Que en 1985 y principios de los años 90 se realizara el control del cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente al IRPF, valga por caso, a través del procedimiento de inspección, con un régimen jurídico muy singularizado por la intensidad de las potestades a las que sirve de cauce, podía tener sentido en un sistema de control en que el acceso a los medios de comprobación que fundamentan la legitimidad de la liquidación se encuentra limitado a esta posibilidad; pero en la actualidad, una gran parte del control de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas puede ser desarrollado, y de hecho lo es, a través de otros procedimientos cuyas capacidades operativas sólo encuentran límite en el desarrollo de actuaciones fuera de las oficinas administrativas, en la realización de determinados requerimientos de información y en el examen de la contabilidad mercantil en el lugar en el que ésta deba estar legalmente depositada. Aunque en principio parece que una adecuada

planificación de las distintas áreas operativas debe minimizar la probabilidad de reiterar procedimientos de distinta naturaleza sobre el mismo objeto lo cierto es que normativamente es posible, del mismo modo que normativamente ha surgido un primer espacio de discrecionalidad que se corresponde con el abanico de posibilidades procedimentales – verificación de datos, comprobación limitada, inspección de alcance parcial, inspección de alcance general- a disposición del órgano inspector. Ello ha condicionado la necesidad de que la LGT/2003 ajustara, después de notable insistencia doctrinal y jurisprudencial, las relaciones de preclusividad entre las distintas resoluciones de dichos procedimientos y que, ahora, el nuevo RGAT haya regulado el “encadenamiento” entre los mismos.

Lo que quiero poner de manifiesto es que la evolución de un modelo de control que gana en densidad en la medida en que la comprobación material –entendiendo por ella aquél tipo de actuaciones de carácter inquisitivo, de mayor o menor dificultad en cuanto a su ejecución pero de idéntica naturaleza, en que se trata de reconstruir la veracidad e integridad de lo declarado o autoliquidado- puede realizarse a través de distintos cauces ha generado una cierta “contaminación” del régimen jurídico de unos y otros procedimientos. “Contaminación” deseada y buscada en la medida en que paulatinamente consigue la asimilación de la funcionalidad de los procedimientos gestores de control a la propia del procedimiento de inspección (recuérdese toda la evolución del art. 123 LGT/1963, y adviértase también la asimilación de facultades entre el procedimiento de inspección y los nuevos procedimientos de comprobación del domicilio fiscal y de la situación censal desarrollados respectivamente en los arts. 148 y ss, y 144 y ss RGAT) pero que por otra parte genera la irrupción de importantes problemas en la medida en que se trata de un proceso que ha discurrido sin que variaran determinados elementos que guardaban sentido en las coordenadas con las que arrancan en los primeros años ochenta las regularizaciones tributarias. Y entiendo que estas distorsiones generan riesgos respecto a la protección y satisfacción de los distintos intereses en juego, públicos y privados.

Por ello la propuesta global para el debate a cuya apertura estas páginas se dirigen es si no deberíamos en la actualidad considerar la posibilidad de singularizar de modo más acusado la funcionalidad del procedimiento de inspección reservándolo para el descubrimiento de las actividades ocultas y la regularización de los tipos de fraude de

mayor complejidad, introduciendo las modificaciones en su régimen jurídico que fueran necesarias para convertirlo en un instrumento más potente en la lucha contra el fraude. Y destinar el resto de procedimientos de control, con los ajustes que fueran necesarios (que entiendo que ya serían pocos, quizá el más señalado fuera un ajuste de las normativas mercantil y fiscal que permitiera el examen de los libros contables), al otro de los “escenarios” al que me refería en la páginas introductorias: el del control ordinario de lo declarado y autoliquidado en el que no se aprecian indicios de algo que requiera la activación de un procedimiento tan acusadamente inquisitivo y prolongado. En este sentido me parece acertado el modelo de “encadenamiento escalonado hacia arriba” que establece el RGAT para pasar de un procedimiento a otro en solución de continuidad.

Si en la actualidad, quizá con estos mínimos ajustes, a través de los otros procedimientos gestores puede desarrollarse el control de los cumplimientos en este otro escenario “ordinario” a través de unos cauces que ya han incorporado los principios, trámites y mecanismos para alcanzar un equilibrio sensato entre los intereses públicos y privados (obligación de resolver en plazo, trámites de audiencia y alegaciones y demás derechos a ejercitar en el curso de los procedimientos, prestación de conformidad a la propuesta de liquidación, separación del procedimiento sancionador, etc) es posible que la situación actual de excesiva fungibilidad de los procedimientos esté generando una desproporción entre la situación fáctica a comprobar y el régimen jurídico de las actuaciones a través del cual se desarrolla el control. Desproporción gravosa para los intereses particulares por lo que pueda exceder de lo necesario, e igualmente desproporción gravosa para los intereses públicos por lo que dicho régimen jurídico se pueda “quedar corto” para la localización, detección y sanción del fraude sofisticado. Creo que esta cualidad del procedimiento de inspección de “ser a la vez demasiado y demasiado poco” puede estar causando, simultáneamente, que las cuestiones procedimentales estén constituyendo un frente de litigiosidad poco tolerable en un sistema saludable y que a través del desarrollo reglamentario se intenten solventar, mediante normas algo forzadas, las rigideces que pueden encorsetar excesivamente la lucha efectiva contra el fraude.

Ambas tensiones son fácilmente apreciables en las cuestiones que pasamos a desarrollar, por ello la tesis que intento poner sobre la mesa para su discusión es si no

sería más adecuado caminar hacia la intensificación de las singularidades del procedimiento de inspección, insertándolo como última pieza de cierre en un modelo de control que permita, desde luego, el encadenamiento de procedimientos de forma motivada en aquellos casos en que se aprecie la necesidad de recurrir al desarrollo de un procedimiento que ni resulte excesivo para las regularizaciones ordinarias ni excesivamente poco para el gran fraude. Y para ello creo que conviene considerar no únicamente cuestiones procedimentales y procesales sino también el juego combinado de determinadas instituciones, cuestiones relativas a la interpretación normativa y normas sustantivas. De ahí mi insistencia inicial en tratar de enmarcar estas reflexiones en unas coordenadas no constreñidas al contexto normativo estrictamente referido a las actuaciones y procedimientos de inspección en la LGT y RGAT.

#### **IV. Cuatro aspectos críticos para el éxito del modelo jurídico de inspección. Valoración y propuestas para el debate.**

En atención a la denominación de este epígrafe podríamos, también en sumaria simplificación, decir que el modelo jurídico de las funciones inspectoras alcanza unos índices de éxito que se cumplen en la medida en que a través del desarrollo de sus procedimientos se alcanza la reducción del fraude sin menoscabo de las garantías de los ciudadanos, y que ello a su vez encontrará reflejo en los índices de litigiosidad que se observen. Del conjunto de la problemática que podría analizarse he escogido cuatro aspectos, de distinta índole, que me parecen fundamentales y que más adelante se desarrollan. Respecto a ellos voy a intentar argumentar las razones que fundamentan la necesidad de algunos cambios y servir algunas propuestas a considerar en ese hipotético debate; creo que el esfuerzo fundamental no debe detenerse en la valoración crítica de lo vigente sino partir de ella para intentar cambiar la realidad.

**A) El factor tiempo y el ejercicio de las funciones inspectoras. De la prescripción de 1963 a la complejidad del régimen actual de los plazos en el ámbito tributario: incidencia sobre ello de la inserción de distintos procedimientos de control en el modelo actual.**

Veamos, en primer término y como antes se apuntaba, tenía sentido hace veinticinco años que la única liquidación calificada como definitiva fuera la resolución con la que finaliza el procedimiento de inspección porque era el único cauce que albergaba una comprobación material o en sentido propio; pero la evolución posterior indujo a la solución de la preclusividad relativa que atribuye el art. 140 LGT/2003 a la liquidación con la que termina el procedimiento de comprobación limitada, manteniéndose en todo caso el carácter provisional de la liquidación con la que finaliza la verificación de datos. Podríamos considerar que quizá este extremo es el que más aceptablemente resuelto está en la actualidad.

Pero en 1963 e incluso en la posterior reforma de 1985, y ya más discutiblemente en las de 1995 y la ulterior LDGC, podía tener sentido establecer un régimen de la prescripción tributaria, concretamente del plazo de prescripción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, basado en la eficacia interruptiva de las actuaciones administrativas previas al procedimiento de inspección en la medida en que éstas únicamente vendrían eventualmente precedidas, o bien de una liquidación efectuada partiendo de los datos declarados en los supuestos en que no se hubiera establecido la obligación de autoliquidar, o bien de actuaciones de comprobación de naturaleza formal limitadas a la corrección de los errores de hecho o de derecho advertidos en la declaración o autoliquidación. En ese contexto la opción por configurar la institución de la prescripción con caracteres singulares para limitar en el tiempo el ejercicio de las potestades de las Administraciones tributarias guardaba correspondencia con las limitadas capacidades operativas de los mecanismos de control y con la ausencia de procedimientos de control previos a las actuaciones inspectoras; de ahí la justificación de la revitalización del cómputo del plazo de prescripción que determinan sus causas de interrupción y la generosidad con que éstas se regulan. Generosidad que a su vez ha generado un importantísimo acervo jurisprudencial dirigido a marcar la razonabilidad en la interpretación del régimen de este instituto en el ámbito tributario; desde la negación de la eficacia obstativa de las diligencias argucias hasta la negación de la interposición de recursos y reclamaciones como causa de interrupción cuando los actos inicialmente dictados se encuentran viciados de nulidad de pleno derecho, pasando por la estricta vinculación entre la naturaleza y alcance de los procedimientos y los plazos de prescripción que se ven interrumpidos.

Pero en la actualidad las posibles interrupciones de la prescripción que sobre una misma obligación tributaria pueden sucederse como consecuencia de las actuaciones de los distintos procedimientos de control pueden arrastrar el cómputo de la prescripción viva hasta límites difícilmente razonables.

Sabido es de todos que la institución de la prescripción se concibe en Derecho como un mecanismo para alcanzar un razonable equilibrio entre la protección de los intereses de las partes y la seguridad jurídica, y que su transcurso viene condicionado por la inactividad de quien pudiendo ejercitar su derecho o sus potestades no lo hace en tiempo, de tal forma que posteriormente se combina su dinámica con la de la perención o caducidad de los procedimientos para ofrecer respuesta a las distintas patologías de inactividad de la Administración, o del particular en su condición de acreedor en los supuestos de devoluciones y reembolsos. Hasta 1998 no hay en el ámbito tributario plazos máximos de resolución de los procedimientos, y cuando lo introduce la LDGC es precisamente por referencia al procedimiento de inspección y con la peculiaridad de no atribuirle íntegramente todos los efectos de la caducidad en sentido propio. El establecimiento de dicho plazo máximo de resolución obliga a la determinación de un plazo específico de doce meses y las peculiaridades de las situaciones a las que se enfrenta la inspección obligan a su vez a la norma especial de ampliación a veinticuatro en supuestos de especial complejidad que cerró íntegramente la LDGC y que, en cambio, la LGT/2003 reproduce con el añadido de una habilitación para el desarrollo reglamentario que se ha realizado en un complejo art. 184.2 RGAT; precepto éste problemático, por las dificultades de concreción apriorística de algunos de los supuestos que incorpora.

Del mismo modo, la necesidad de acomodar la garantía que el plazo máximo de resolución supone a las peculiaridades y complejidad que puede alcanzar el control tributario obligan al establecimiento de un catálogo de causas de paralización justificada y dilaciones no imputables a la Administración, que tampoco son objeto de determinación directa en la ley – como sí lo hace la LRJPAC-, que inicialmente se incorporan al RGIT mediante las modificaciones operadas en el mismo por el RD 136/2000 y que en la actualidad se configuran como norma común a todos los procedimientos de aplicación de los tributos en los extensos catálogos de los arts. 103 y 104 RGAT complementados con importantísimas previsiones del art. 102.2 RGAT

(relativo a la extensión del alcance de la paralización justificada del cómputo del plazo máximo del procedimiento de inspección, precepto a mi entender difícilmente conciliable con las tesis jurisprudenciales que siempre han conectado el transcurso de o interrupción de los plazos de prescripción con el alcance de la actividad efectiva de la Administración) y del art. 186 y 7 (con la misma teleología que el anterior). Además sigue perviviendo lo que inicialmente fue la única norma de ordenación temporal del procedimiento de inspección, la norma relativa a los efectos derivados de la interrupción injustificada superior a seis meses alojada en principio en el art.31.4 RGIT, y posteriormente elevada al art. 150.2 LGT. A ello tenemos que añadir la incidencia que tuvo la separación del procedimiento sancionador, operada por LDGC, sobre los plazos de prescripción para liquidar y sancionar y la necesidad de introducir un plazo máximo para la articulación entre los procedimientos de liquidación y el inicio del procedimiento sancionador. Sumadas a todo lo anterior vienen las normas específicas que cruzan la suspensión del cómputo del plazo máximo de resolución del procedimiento de inspección, del procedimiento sancionador, la interrupción de la prescripción para liquidar y sancionar y la posible reanudación de unos y otros plazos en los supuestos de remisión del expediente por presunto delito contra la Hacienda Pública. Posteriormente la LGT tuvo que salir al paso de otra patología distinta de inactividad administrativa frente a la que ya habían comenzado a reaccionar los tribunales: la que se da en los supuestos en que deben desarrollarse nuevas actuaciones o dictarse un nuevo acto como consecuencia de la estimación total o parcial de un recurso o reclamación; si bien en este caso la previsión del art. 150.5 LGT/2003 se formula únicamente como norma referida al procedimiento de inspección, lo cual puede acabar conduciendo a la necesidad de su aplicación analógica.

Todas las anteriores cuestiones han sido y son objeto de constante polémica en su interpretación doctrinal y jurisprudencial, habiendo motivado un importante número de recursos interpuestos ante el TS en casación en interés de ley. Súmese a lo anterior el ingrediente que puede suponer el nuevo régimen de las operaciones vinculadas establecido en la Ley 36/2006 para la Prevención del Fraude Fiscal que, en su vertiente procedimental, introduce la novedad radical del desarrollo del procedimiento de inspección únicamente frente a una de las partes y quizá tengamos que asistir a una nueva modificación del régimen de la prescripción en la LGT que acabe extendiendo los efectos interruptivos a todas las obligaciones tributarias que puedan resultar conexas a la

inspeccionada; desde luego, frente a lo previsto en la versión del Proyecto de Reglamento de desarrollo de dicha Ley 36/2006 ofrecida a información pública entiendo que, si se quiere mantener la ajenidad de las partes restantes en el procedimiento seguido frente a una de ellas, resulta mucho más consecuente y respetuoso con nuestro sistema proponer, mediante norma con rango de ley, el reconocimiento de la comunicación de efectos interruptivos de la prescripción, respecto a todas las partes afectadas, de las actuaciones administrativas desarrolladas frente a cualquiera de ellas.

En resumen, que si algo se ha complicado en los últimos años han sido las normas, y su aplicación, relativas a los efectos del transcurso del tiempo en el ámbito tributario. El interés de los particulares de alcanzar una razonable situación de certeza respecto a las obligaciones tributarias reclama el establecimiento de unos plazos de prescripción, que no deben dinamizarse más allá de lo razonable por la eventual sucesión de distintas actuaciones de control una vez que se configuran diversos procedimientos para realizar comprobaciones no puramente formales, y también la determinación de unos plazos razonables de resolución de los procedimientos una vez éstos se han iniciado; la satisfacción del interés público reclama la configuración de unas normas lo suficientemente adaptables a las peculiaridades del escenario de fraude complejo y sofisticado como para permitir su regularización efectiva. La reflexión que formulo a continuación no deja de ser triste y un tanto dolorosa, pero creo francamente que lo que hemos construido entre todos es un régimen inoperante tanto para la protección satisfactoria de uno como de otro interés. Porque el asunto del cómputo de los tiempos ha adquirido tal grado de complejidad y casuística fáctica que comienza a aparecer una doctrina administrativa y jurisprudencia en la que se aprecia la excesiva importancia que ha adquirido algo que no sé si continúa dentro de lo razonable en atención a las coordenadas conceptuales para las que se configuran las instituciones de la prescripción y la caducidad. Porque ni tiene demasiado sentido constreñir en el tiempo una tipología de situaciones que pueden llegar a adquirir gran complejidad en los nuevos tipos de fraude que han surgido en la realidad internacional (de ahí se explica, como reacción, lo desmesurado de las normas contenidas en los arts. 102 y 184 RGAT a las que antes me refería con dudas respecto a su legalidad o, cuando menos, razonabilidad), ni tampoco lo tiene que para regularizaciones ordinarias de obligaciones

inicialmente cumplidas una inspección pueda dilatarse durante doce meses “moldeables” con la excesiva discrecionalidad que demuestra la nueva casuística jurisprudencial y que motivan a su vez, en determinadas ocasiones, el repliegue de las posiciones defensivas a un juego de fuerza entre las partes respecto al cómputo del plazo del procedimiento de tal modo que las cuestiones de fondo pasan a un segundo plano. Si saltáramos al ámbito penal creo que, en la misma línea de abatimiento, basta con recordar ahora la polémica entre el TC y el TS respecto a la interrupción de la prescripción penal.

Creo que no es esto lo que se pretendía por nadie y creo que dudosamente con el complejísimo régimen actual de efectos cruzados de la prescripción tributaria, la prescripción de las infracciones y sanciones, la prescripción penal, la obligación de resolver en plazo los procedimientos tributarios, y las reglas de articulación temporal entre diversos procedimientos se alcanzan ni garantías efectivas de los contribuyentes ni protección de los intereses públicos.

Si lo pretendido por estas páginas es partir de una visión retrospectiva para efectuar la anterior valoración crítica de la situación actual, lo procedente ahora es aportar alguna propuesta prospectiva para solventar los desajustes advertidos. Entiendo que puede parecer tremendamente radical y extemporáneo por lo reciente del proceso de cambios normativos en materia de plazos de prescripción/caducidad, que arranca en 1998 con la LDGC, pero sinceramente entiendo que la situación actual quizá merezca una reflexión responsable por parte de todos. Si lo que hemos conseguido es convertir el factor tiempo en una variable de creciente complejidad que se ha convertido en una constante fuente de litigiosidad, lo cierto es que hemos alcanzado un resultado completamente opuesto al que pretenden alcanzar las instituciones de la prescripción y caducidad en Derecho: seguridad jurídica. Y es evidente la incidencia negativa que la ausencia de seguridad jurídica tiene para todos los intereses implicados, incluidos los operadores económicos internacionales que ven en ello un riesgo importante. Quizá convenga rescatar la vieja idea de simplificar las cosas y plantear si tan problemático realmente sería decantarse ahora por la opción que se descarta en 1963, momento en el cual no se daban las coordenadas actuales; ¿sería realmente tan difícil, ante la variabilidad y eventualidad de actuaciones y procedimientos de control que alberga nuestro modelo actual, sujetar en el tiempo el ejercicio de las potestades para la

aplicación de los tributos a un plazo llano de caducidad? Determínese el plazo que se considere razonable; cuatro, cinco, seis o los años que se estime, pero establézcase de tal modo que dentro de dicho plazo necesariamente deban desarrollarse todas las actuaciones y procedimientos que se quieran, pero no más allá. Y con ello limpiemos de causas de interrupción, y de sus pérdidas ulteriores de eficacia interruptiva, un régimen que consigue arrastrar mucho más allá de lo razonable la vivencia de las situaciones jurídicas. En una impresión apresurada puede parecer un retroceso de garantías el alargamiento desde un plazo de prescripción de cuatro años a uno más largo de caducidad, pero para nada es así si se considera el actual juego de las causas de interrupción de la prescripción y las eventualidades de sucesión de distintos procedimientos con un mismo alcance.

Si a ello se objeta la problemática que puede surgir cuando se interponen recursos y reclamaciones, y cuando se inician actuaciones judiciales, no hay más que articularlos como una causa de suspensión del plazo de caducidad. En realidad, conceptualmente y como señalada doctrina ha puesto de manifiesto, la prescripción tributaria no deja de ser un híbrido que se aparta de los elementos estructurales de la sujeción de las potestades públicas a su ejercicio en el tiempo. Ello podría posibilitar una notable simplificación del régimen de la obligación de resolver en plazo, donde vuelva a adquirir más protagonismo, como norma para constreñir la inactividad administrativa, un precepto con la teleología inicial del art. 31.4 RGIT/1986. Creo que puede mantenerse el plazo máximo de resolución para los procedimientos gestores (y dejar como efectos de su incumplimiento el resto de los que comporta: archivo de actuaciones, fin del devengo de los intereses de demora y posibilidad de realizar regularizaciones que se consideren espontáneas) , pero si se consigue la reserva del procedimiento de inspección para la regularización del fraude de alta complejidad no sé si lo más adecuado – ante la diversidad de situaciones que pueden darse y la posible intervención de distintas Administraciones en los casos de inspecciones coordinadas (cuya articulación, desde luego, es otro de los retos que necesariamente hay que abordar como consecuencia de la evolución de los modelos de financiación territorial en España y del panorama internacional)- es mantener unas normas en las que la determinación del plazo máximo de resolución es objeto de un grado de relativización tan importante como sucede en la actualidad. La incertidumbre que plantean las causas que permiten la duplicación del plazo y la que deriva de algunas de causas de paralización justificada

pueden llevarnos a la conclusión de que quizá sea preferible que el procedimiento de inspección dure lo que tenga que durar, siempre que no se produzca una paralización injustificada del mismo. Lo cual no supondría una vuelta atrás respecto a la situación previa a la LDGC si nos moviéramos en un escenario en el que el desarrollo y terminación de cualesquiera procedimientos debiera ultimarse dentro del marco determinado por el plazo de caducidad de las potestades para la aplicación de los tributos que se hubiera establecido. Porque, para terminar con estas reflexiones relativas a la situación actual respecto a los efectos del transcurso del tiempo y su incidencia en la lucha contra el fraude, creo que la complejidad normativa actual y el alto índice de litigiosidad que presentan la problemática de los plazos en el ámbito tributario justifica la consideración de otra alternativa globalmente distinta de la que tenemos.

### **B) La problemática de la interpretación de las normas tributarias y su incidencia en los procedimientos de inspección.**

Volvamos la vista ahora, de forma más desagregada, a la segunda de las instantáneas apuntadas en las consideraciones preliminares. De acuerdo con los datos publicados en el estudio antes citado<sup>4</sup>, sobre los recursos estimados por los TSJ en el 39, 1% de los casos el fundamento era la incorrecta aplicación de las normas por parte de la AEAT (porcentaje que sube al 47% en otra muestra), el porcentaje de estimación por la misma causa alcanza el 61% en las sentencias de la Audiencia Nacional, mientras que en el caso del TS la complejidad de la normativa fue significativa en el 87 % de los supuestos y la incorrecta interpretación de las normas fue el fundamento en el 42% de los fallos estimatorios. En la vía administrativa la estimación de las reclamaciones ante los TEAR estaba fundada en la incorrecta interpretación de normas en un 22% de los casos, mientras que en las reclamaciones interpuestas ante el TEAC los fallos estimatorios se fundamentaban en la incorrecta aplicación de las normas por parte de la AEAT en el 63% de los casos.

Parece, pues, evidente que los procedimientos de control no siempre terminan con resoluciones en las que subyace el descubrimiento de incumplimientos fraudulentos, sino que en muchas ocasiones nos encontramos ante controversias

---

<sup>4</sup> *La litigiosidad tributaria, Op.cit*, págs. 50 y ss y 89 y ss.

motivadas por el alto grado de complejidad de la normativa tributaria que da lugar a diferencias interpretativas entre los distintos operadores. Así pues, ante la autotutela declarativa y ejecutiva que nuestro Derecho Público atribuye a los actos administrativos creo que hay dos cuestiones que adquieren especial importancia y que, siendo distintas, pueden presentar una dinámica en estrecha vinculación. Atendamos en primer lugar a la problemática de las diferencias interpretativas en el seno de la misma Administración y la batalla por avanzar en los mecanismos para la unificación de criterio porque, no obstante tratarse dentro de los instrumentos de información y asistencia en la LGT/2003, el logro que supuso la afirmación del carácter vinculante de todas las consultas viene planteando importantes efectos colaterales de profunda incidencia en la eficacia global de las actuaciones de control (y a este respecto podemos considerar como indicador negativo muy relevante el grado de litigiosidad en que se aprecian resoluciones estimatorias por la causa que aquí nos ocupa). Quizá también una reflexión de balance respecto al período desarrollado tras la entrada en vigor de la LGT/2003 el 1 de julio de 2004 nos permita apreciar algunas imágenes no queridas o no buscadas en su momento.

En efecto, era una crítica prácticamente unánime la referida a la ausencia de norma general de vinculación como efecto de las contestaciones a las consultas en la normativa anterior. Frente a ello el art. 89.1 de la LGT 2003/ establece la vinculación para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, no así para los Tribunales económico-administrativos, de tal modo que se deberán aplicar los criterios interpretativos contenidos en las consultas no sólo frente al consultante sino también a cualquier obligado tributario cuando concorra identidad en los supuestos de hecho. Es evidente que esta nueva norma general responde satisfactoriamente a las demandas de seguridad jurídica reclamadas para quienes aceptan y aplican dichos criterios interpretativos, y en esta dimensión supone el notable avance que, entiendo, se reclamaba. No obstante quizá no se advirtió lo suficiente en su momento la considerable modificación de las potestades de comprobación y liquidación ejercitadas a través de los procedimientos de control porque, ubicándonos en las hipótesis de los supuestos respecto a los cuales exista doctrina administrativa contenida en las consultas vinculantes evacuadas, se ha producido una restricción importante: en la actividad de calificación jurídica de los supuestos fácticos determinados en la fase de comprobación las propuestas de resolución y resoluciones quedan limitadas a las cuestiones y

elementos de hecho en la medida en que el órgano encargado de la aplicación de los tributos (gestor o inspector) no puede considerar la debida o indebida interpretación de las normas realizada por el obligado tributario fuera de los parámetros contenidos en las contestaciones a las consultas. De tal forma que, si existe consulta aplicable al supuesto, el debate jurídico respecto a la interpretación y aplicación de la norma queda extramuros del procedimiento de inspección restringiendo, de modo reflejo y en la misma medida, el alcance y función de los trámites de audiencia y alegaciones puesto que han “caído” de las competencias inspectoras las posibilidades de considerar cualquier cuestión de derecho distinta de si resulta de aplicación la consulta por concurrir o no identidad del consultante o del supuesto de hecho. Ello incluso aún en el supuesto de que el órgano inspector difiera de los criterios interpretativos sostenidos en las consultas.

De este modo, la gestión de la política tributaria que realiza la Dirección General de Tributos a través de la emisión de criterios sin duda incrementa la seguridad jurídica de quien no los comparte pero tiene la certeza de cuál va a ser el sentido de la regularización; sin embargo lo cierto es que ello también condiciona de tal modo la resolución que diluye parte de la funcionalidad que había atribuido al procedimiento de inspección la reforma de la LGT de 1985, cuando se atribuyen funciones liquidadoras a la Inspección, volviendo a replegarlo en gran medida a la determinación de los elementos de hecho, tanto por lo que respecta a la formulación de la propuesta de liquidación contenida en las actas como respecto a las competencias de los Inspectores-Jefes y Oficinas Técnicas en la ulterior fase de liquidación. Entiendo que si asumimos como valor prioritario la unificación de criterio no podemos desconocer la aparición de estos efectos colaterales que pueden aconsejar llevar la reforma que el art. 89 LGT72003 supone hasta unas previsiones complementarias, dado que el mantenimiento inalterado del conjunto del status no guarda correspondencia con la eficacia que han pasado a desplegar estos instrumentos de información y asistencia. En efecto, la ajenidad del procedimiento de inspección para el desarrollo contradictorio del debate jurídico altera parcialmente, como líneas arriba advertía, el sentido de los trámites de audiencia y alegaciones y la intervención del superior jerárquico en la fase de liquidación, de tal modo que las contestaciones a las consultas han adquirido una eficacia sobrevenida que incrementa la rigidez y consecuencias de la autotutela administrativa. Porque si necesariamente y en cualquier caso el órgano inspector debe

aplicar los criterios emitidos por la DGT, entonces el procedimiento de inspección adquiere un cierto matiz “ejecutor” que desplaza cualquier posibilidad de plantear una controversia con dichos criterios hasta las vías de revisión que se abren una vez dictado el acto administrativo, con los consiguientes costes –públicos y privados- consecuencia de la presunción de legalidad y ejecutividad que ello comporta. Basta a este respecto recordar recientes situaciones vividas en los últimos meses por divergencia entre los criterios mantenidos por la DGT y el TEAC sobre cuestiones de gran trascendencia económica.

Quizá, por tanto, convenga asumir que el reforzamiento de las contestaciones a las consultas como instrumento para la unificación de criterio ha supuesto también una cierta mutación de su naturaleza con efectos importantes sobre la naturaleza y funcionalidad de los procedimientos de aplicación de los tributos. Y pasar a plantear qué respuestas normativas podrían ser aptas para solventar las consecuencias derivadas de la “reubicación” de las consultas dentro del sistema de aplicación de los tributos. Porque, a mi entender, surgen varias cuestiones a considerar. En primer término cabría plantear la idoneidad de activar algún mecanismo para arbitrar la unificación de doctrina entre la DGT, el TEAC y los órganos encargados de la aplicación de los tributos sin necesidad de encuadrarlo en las vías de revisión de actos administrativos, y resolver la iniciativa para su incoación entre estos distintos órganos; al fin y al cabo no dejaría de ser un mecanismo con una teleología semejante y simétrico al recurso extraordinario para la unificación de doctrina introducido por el art. 243 LGT/2003. Porque si se desarrolla una política de inspección conforme a unos criterios interpretativos, aplicados con carácter general, que posteriormente no se sostienen ni en vía económico-administrativa el efecto boomerang conseguido por la reforma en el art. 89 LGT/2003, operada en pro de la seguridad jurídica, puede lastimar este principio en mayor medida que el beneficio alcanzado.

Además un segundo problema, también importante en ese sentido, se observa cuando asistimos a un cambio de criterio por parte de la DGT; si en los ejercicios en los cuales deben cumplirse las obligaciones tributarias los contribuyentes aplican la doctrina que en esos momentos se está sosteniendo – criterios vinculantes para la Administración, recuérdese- y posteriormente se inician inspecciones una vez que se ha producido el cambio de criterio ¿conforme a qué criterio debe realizar el órgano

encargado de la aplicación de los tributos la regularización? Parece que la respuesta espontánea que surge sería que los criterios aplicar serían los “vigentes” en el momento de la regularización en una suerte de “eficacia retroactiva”. Pero es que las consultas no son, según nuestro contexto normativo actual, norma jurídica de ningún tipo que se inserte en el sistema de fuentes; luego, ni de vigencia cabe hablar ni tampoco de eficacia retroactiva, sino simplemente de aplicación de las normas según la interpretación contenida en lo que en ese momento es la última doctrina emitida. ¿Y dónde queda la seguridad jurídica del contribuyente que cumplió sus obligaciones conforme a la interpretación que era vinculante en aquel momento para la propia Administración; se le pueden ahora exigir incluso intereses de demora? ¿Y cómo se restablece esa situación si finalmente en vía de revisión se descalifica el cambio de criterio?

Creo que todos los anteriores problemas derivan de que, sencillamente, las consultas son algo distinto de lo que lo fueron en sus comienzos y esa mutación obliga a cuestionar si se mantienen las razones para su irrecurribilidad absoluta o si más bien no deberíamos caminar hacia una reconsideración de su función, en algo semejante a los “ruling”, en la medida en que condicionan de forma inapelable las cuestiones jurídicas subyacentes en las regularizaciones efectuadas a través de los procedimientos de inspección. Porque me parece excesivamente gravoso y peligroso para el conjunto del sistema que el éxito de unas políticas de inspección basadas en interpretaciones de una normativa tributaria con unas dosis tan altas de complejidad e hiperregulación traslade a las vías de revisión toda la discusión respecto a su solvencia. Porque lo cierto es que con ello el procedimiento de inspección ha perdido una parte importancia de las funciones de autocomposición de intereses que pudiera desarrollar.

Esta mención a la autocomposición nos conduce a la tercera de las cuestiones que quería apuntar para servir el debate sobre el procedimiento de inspección integrado en un contexto global, con la intención de que una perspectiva amplia permita detectar la posible presencia de normas que supongan la convivencia de tendencias de signo contradictorio.

**C) El desarrollo de las fórmulas para la reducción de la litigiosidad derivada de las actuaciones inspectoras: los mecanismos previstos en la LJCA.**

Si hay una cuestión sobre la que hayan corrido ríos de palabra y tinta antes y después de la aprobación de la LGT/2003 esa ha sido, junto con la problemática del conflicto en la aplicación de la norma, la relativa a la introducción de las actas con acuerdo como mecanismo para tratar de reducir los índices de litigiosidad. Fue necesario primero afirmar su compatibilidad con los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria, y después afrontar las dificultades para determinar los supuestos en que puede proceder el acuerdo y las normas procedimentales oportunas para su extensión, liquidación e ingreso. Sin embargo, a pesar de que no contamos con datos oficiales, parece que en los cuatro años transcurridos ha sido notablemente escasa la utilización de las actas con acuerdo y, correlativamente, escasa su eficacia respecto a los objetivos que con su introducción se buscaban.

Así las cosas entiendo que procede una reflexión pausada en la que, partiendo de los datos empíricos relativos al número y supuestos de extensión de las actas con acuerdo desde la entrada en vigor de la LGT/2003, se analicen los resultados de la aplicación de estas normas en relación con las actas de conformidad con el fin de determinar la causas que puedan haber favorecido o entorpecido su utilización. A la vista de ese ejercicio empírico entiendo que se abren dos caminos: o bien seguir considerando que lo idóneo es el esquema de producción de actos administrativos introducido en los años ochenta, cuando se elimina cualquier vestigio transaccional o estimativo al suprimirse los jurados y las evaluaciones globales; o bien continuar caminando en la línea, que parece la más acorde con el entorno contemporáneo en las diversas disciplinas del Derecho Público, de facilitar la máxima operatividad de las fórmulas para la reducción de la litigiosidad. Y si se opta por esta segunda dirección me parece que lo procedente es depurar el régimen jurídico vigente para ajustar las disfunciones que puedan estar entorpeciendo su aplicación ordinaria; porque mantener un diseño normativo como mera expresión de voluntarismo puede generar riesgos de deslegitimación del sistema si los contribuyentes llegan a sentir que la aplicación puntual de estas normas resulta errática o arbitraria.

Y, dando por supuesto que nos ubicamos en la tesis de una opción normativa tendente a la reducción de la litigiosidad, también quizá podríamos incluir en este

debate otro elemento: si con la introducción de las actas con acuerdo el diseño está acabado, o si quizá nos hemos quedado también aquí algo cortos. Partamos también de la premisa de que aceptamos, depurándolos o ampliándolos si se estima adecuado, los supuestos en que proceden los acuerdos en el seno del procedimiento de inspección. ¿Y lo que puede ser objeto de dicho acuerdo en vía administrativa por qué no puede ser objeto de los mecanismos judiciales también concebidos para atajar la litigiosidad en sus fases iniciales, vistos los porcentajes de recursos contra liquidaciones procedentes del área de inspección?

En efecto, una de las novedades de la LJCA de 1998 es la potestad judicial de conciliación regulada en su art. 77. Esta conciliación, a la que hemos prestado muy escasa atención en el ámbito tributario, se puede producir de oficio o a instancia de parte; la LJCA señala su ámbito procesal y temporal y también los efectos y el procedimiento aplicable en caso de que las partes alcancen un acuerdo.

*“En los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad”.*

También resulta importante a nuestros efectos el art. 76 de la misma LJCA sobre el reconocimiento de la pretensión en vía administrativa: *“si interpuesto recurso contencioso-administrativo la Administración demandada reconociese totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Juez o Tribunal, cuando la Administración no lo hiciera”.* ¿Cuáles son las vías en nuestro ámbito tributario para este reconocimiento de la pretensión?

Quizá deberíamos plantear el análisis de las fórmulas convencionales de terminación del procedimiento de inspección para encuadrarlas en un contexto más amplio, porque la introducción de los supuestos en los que caben actas con acuerdo debiera venir pareja a la extensión de la posibilidad de concluir en estos mismos casos

mediante satisfacción extraprocesal, conciliación o transacción. Si el principal obstáculo para la introducción de las actas con acuerdo era la indisponibilidad del crédito y la imposibilidad de transigir del art. 7.3 LGP, salvado este impedimento en los supuestos de incertidumbre objetiva para permitir el acuerdo en vía de inspección, no tiene sentido mantener una interpretación rígida tradicional de esas normas de la LGP que impidan la aplicación en nuestro ámbito en los arts. 76 y 77 LJCA. No tiene demasiado sentido no observar la misma lógica en todas las vías y mantener fuerzas que operan contradictoriamente; si se da un supuesto que pueda encajar en aquellos que hubieran permitido un acta con acuerdo en el procedimiento de inspección no alcanzo a entender por qué tajantemente no va a ser posible alcanzar en vía contencioso-administrativa un “acuerdo que ponga fin a la controversia”.

Extractando muy sintéticamente las normas de la LJCA para ofrecer un bosquejo de este elemento que quiero introducir en las propuestas para el debate, el marco temporal de la conciliación viene limitado a los procedimientos en primera o única instancia, lo que la excluye durante los recursos de apelación o casación. Sólo puede llevarse a cabo una vez formuladas la demanda y la contestación, lo que significa que el recurso tiene que haber sido admitido y también que el órgano jurisdiccional sólo puede presentar una propuesta de conciliación después de oír los argumentos de ambas partes. El intento de conciliación ha de ser siempre anterior al día en que el pleito haya sido declarado concluso para sentencia; la presentación a las partes de una propuesta de acuerdo suspenderá el curso de las actuaciones si todas las partes personadas lo solicitasen. Estas precisiones limitan el ejercicio de la potestad judicial de conciliación, pero no afectan al derecho de las partes de alcanzar un arreglo extrajudicial del conflicto.

Quizá el punto que requiere mayores ajustes en nuestro ámbito sea el que deriva del art. 77.2 LJCA. *“Los representantes de las Administraciones públicas demandadas necesitarán de la autorización oportuna para llevar a efecto la transacción, con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos”*. Puede que la eficacia de esta norma exija modificación del art. 7.3 LGP con el que su aplicación queda cruzada. Por muy activos que sean los magistrados en la elaboración de propuestas de acuerdo, las transacciones seguirán siendo muy escasas si su celebración sigue sometida a un requisito tan estricto como la obtención de un Real

Decreto, previo dictamen del Consejo de Estado. Se puede intentar mantener una interpretación según la cual el art. 77 LJCA produce el efecto de desplazar este artículo de la LGP y demás preceptos que impongan requisitos de forma a la transacción, de tal forma que la transacción judicial sólo exija los requisitos, más ligeros, de disposición de la acción procesal. El art. 7 de la Ley 52/1997 de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas sólo exige una autorización de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado para la disposición de la acción procesal, rúbrica general en la que incluye el desistimiento y el allanamiento. A favor de esta interpretación puede aducirse que el control judicial (art. 77.3 LJCA) compensa y puede sustituir al control del Consejo de Estado y del máximo órgano ejecutivo. Se trata de una interpretación que permite que la norma cumpla su objetivo de favorecer la resolución extrajudicial de los procesos. Es cierto que en contra puede alegarse otro argumento también importante: que el órgano judicial, si bien está perfectamente capacitado para examinar si el acuerdo transaccional respeta la legalidad puede no estarlo para decidir si el acuerdo es favorable para el interés subjetivo de la Administración, y por tanto su juicio no debe sustituir al de los órganos cuya intervención exige la LGP. A este argumento se puede responder a su vez, con el propio art. 77.3 LJCA, pues éste, coherentemente o no ordena al órgano judicial que controle, antes de aprobar la transacción alcanzada, no sólo su legalidad, sino también que no sea lesivo para el interés público o de terceros.

Lo cierto es que, tanto si se entiende que puede mantenerse una interpretación de las normas vigentes que permita la aplicación en el ámbito tributario de los mecanismos de la LJCA como si se estima necesaria una modificación de la LGP (como de hecho ya realizó en el art. 10.2 la Ley Concursal 22/2003) creo que lo que procede es ser consecuentes con la dirección hacia la que se quiere caminar; y si de reducir la litigiosidad se trata en este escenario de regularizaciones derivadas de los procedimientos de inspección que estamos identificando como “ordinarias”, o sustancialmente distintas de los incumplimientos fraudulentos, en las que el núcleo de las controversias se centra en la interpretación normativa o en las estimaciones de cantidad ( y cuya realidad en la actualidad deriva en términos casi idénticos del resto de los procedimientos de control), no tiene sentido no proyectar este planteamiento en todas las dimensiones que esta opción legislativa pueda exigir.

Porque, volviendo a la tesis más arriba apuntada, si abandonamos ahora este escenario de litigiosidad derivada de comprobaciones de las obligaciones inicialmente cumplidas y nos trasladamos de nuevo al otro escenario del fraude derivado de la ocultación de actividades, establecimiento de tramas y modos sofisticados de fraude organizado, llegamos al cuarto punto para el debate al que estas páginas invitan. Es aquí donde entiendo que hay que singularizar el procedimiento de inspección mediante su puesta en relación, sistemática y coherente, con el régimen sancionador administrativo y penal y con propio de las actuaciones de naturaleza procesal. Y también de lo que se trata es de encuadrar las insuficiencias que actualmente puede presentar la eficacia de las actuaciones inspectoras con las reformas que cabe reputar necesarias en el resto de este contexto normativo.

**D) La problemática efectividad del procedimiento de inspección frente al fraude criminalizado: la proyectada reforma del Código Penal y los posibles ajustes en el régimen jurídico de las actuaciones inspectoras.**

Del contenido del Informe elaborado por el Observatorio para el Delito Fiscal al que se hacía referencia en las primeras páginas destaca lo que puede considerarse una conclusión de conjunto, derivada de una valoración crítica del contexto vigente integrado por el régimen del procedimiento de inspección, el régimen sancionador administrativo y el penal: que el aparato administrativo especialmente creado y especializado para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal ve cercenada su capacidad de actuación precisamente cuando se enfrenta a los mayores fraudes, y en muchas ocasiones los propios imputados llegan a reconocer que prefieren “pasar por el banquillo” a la continuación de las actuaciones en vía administrativa.

Sin entrar a desarrollar el detalle de las observaciones, conclusiones y recomendaciones que se formulan en el citado Informe, podríamos decir que, en la misma línea aquí defendida, destaca la necesidad de analizar con una perspectiva integrada por el régimen sancionador de la LGT y la regulación del Código Penal, y la aplicación respectiva de ambos cuerpos normativos, el régimen de la actividad investigadora desarrollada a través de las actuaciones inspectoras. Porque se aprecian importantes disfunciones que conducen a una generalizada impresión negativa respecto al cumplimiento de las funciones preventiva y represiva pretendidas con la

criminalización de determinadas conductas. Muy a grandes rasgos podríamos concluir que las disfunciones más importantes derivan: de la diferente configuración del régimen administrativo sancionador y el penal que permite un mayor espacio de discrecionalidad y modulación de la sanción penal, de tal forma que la infracción cometida puede dar lugar a la imposición de una multa pecuniaria de menor cuantía en el ámbito penal que en el administrativo; de la conversión de la deuda en responsabilidad civil derivada de la sentencia como título ejecutivo, que paradójicamente entorpece las posibilidades de cobro, y que obligó a la introducción de la peculiar Disposición Adicional Décima de la LGT/2003 que permite la recaudación de dicha responsabilidad civil a través del procedimiento administrativo de apremio; en tercer lugar, la anterior cuestión está íntimamente ligada a la determinación de los sujetos activos del delito y la asimetría que en este punto se observa entre el régimen administrativo y penal en cuanto a la responsabilidad por actos ilícitos de las personas jurídicas, porque es cierto que la efectividad de la persecución del fraude se ve notablemente entorpecida por la asimetría que se da entre la determinación de la persona jurídica como deudor tributario e infractor en el ámbito administrativo y la exclusividad de la persona física como sujeto activo de los delitos. La corrección de estas disfunciones debe realizarse mediante las oportunas reformas en el régimen sancionador y penal que resulten de un análisis desarrollado con la reclamada perspectiva múltiple, pero todavía restan una parte de cuestiones problemáticas que vienen operando como factor distorsionante en esta percepción negativa en cuanto a la efectividad de las medidas penales contra el fraude criminal, y cuyo lugar oportuno de inserción y/o corrección nos lleva a la normativa procedimental en conexión con la procesal.

En efecto, siguiendo con las reflexiones que se contienen en el repetido Informe, destaca la valoración negativa de la situación a la que ha conducido el juego de la prejudicialidad penal que determina, en todo caso, la paralización de los procedimientos administrativos de liquidación y, en su caso, sancionador. Por un lado, el resultado práctico que puede observarse acaba asemejándose a un aplazamiento sin garantía, y por otro las diferencias en los principios y reglas de desarrollo de la actividad probatoria pueden conducir a una distinta determinación del importe de la deuda en una y otra vía. Tanto las cuestiones a las que hacía referencia en el párrafo precedente como estas últimas se encontraban contempladas en el Proyecto de LO de Reforma del Código Penal que comenzó a tramitarse la pasada legislatura y que caducó sin llegar a

aprobarse, en el que se hacía uso de la curiosa técnica de recomendar imperativamente en la Exposición de Motivos de lo que hubiera sido dicha LO la introducción de las modificaciones en la normativa del procedimiento de inspección alojadas en la LGT. Ello porque obviamente no es materia propia del CP sino de la LGT modificar el sistema de relaciones actual entre los procedimientos administrativos y los procesos judiciales para permitir la liquidación y recaudación de la deuda tributaria basada en una independencia entre ambos órdenes.

No obstante, creo que las razones esgrimidas en su momento para proponer el estudio de las soluciones adoptadas en Derecho comparado respecto a la posibilidad de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídica y a la posible conveniencia de modificar el actual sistema de prejudicialidad no sólo siguen estando presentes sino que, a mi entender, continúan adquiriendo importancia relativa si consideramos la idea básica que orienta todo el planteamiento de estas páginas: que la actuación pública frente a determinados tipos de fraude requiere el establecimiento de un régimen jurídico que, en su conjunto, no sólo no suponga el acceso a ventaja fáctica al incoarse acciones judiciales – porque ello en definitiva supone una deslegitimación de las normas penales que provocan efectos colaterales negativos o incluso perversos, siendo quizá en este caso preferible su eliminación- sino que además permita configurar el régimen de las actuaciones inspectoras con intensidad suficiente como para reaccionar con la inmediatez y la adopción de medidas de contundente eficacia cautelar necesarias frente a los incumplimientos fraudulentos. La idea básica, en una palabra, es que no todos los incumplimientos tributarios guardan una identidad sustancial, y que ni siquiera la frontera entre los dos “escenarios”, en la expresión gráfica que aquí venimos empleando, viene determinada únicamente por un elemento cuantitativo.

Por supuesto que la depuración de la insatisfactoria situación actual requiere de importantes ajustes en la apreciación del elemento subjetivo de culpabilidad que cualifica a los tipos penales, pero creo que la realidad también viene demostrando que la impunidad de las grandes tramas de defraudación requiere de la actuación coordinada de la inspección tributaria, el Ministerio Fiscal, los cuerpos de Seguridad del Estado y los órganos judiciales, e incluso en su caso de organismos internacionales de lucha contra el fraude. Por ello coincido con la relevancia de dos ideas que me parecen fundamentales de las contenidas en el Informe al que aquí me vengo refiriendo: por una parte la

conveniencia de abrir el debate acerca del factor relativo al momento idóneo para la presentación de la denuncia o remisión de las actuaciones, pero incorporando a dicho debate la posibilidad de introducir las modificaciones legales oportunas que permitan la combinación de las potestades, facultades y competencias de los distintos poderes públicos antes mencionados en una optimización de los resultados; de tal modo que, en alusión a la segunda idea en conexión con la anterior, se distingan adecuadamente aquellos supuestos en los que no es posible la determinación previa de la deuda tributaria por parte de la AEAT de aquellos en los que las circunstancias del supuesto de hecho permiten, razonablemente, que con el elenco de facultades del procedimiento de inspección pueda procederse a la liquidación y recaudación de la deuda sin perjuicio de la eventual exigencia ulterior de responsabilidades penales. Porque, y con ello vuelvo a uno de las expresiones simbólicas que empleaba páginas atrás, el objetivo a perseguir debe ser configurar un procedimiento de inspección que “ni sea demasiado para determinadas regularizaciones ni demasiado poco para conseguir regularizar otros supuestos”. En realidad, si se piensa bien, esta razón de la diversidad sustancial entre diversos supuestos fácticos es la que subyace en la defensa y afirmación que ha realizado el Tribunal Supremo de la pervivencia del plazo específico de prescripción penal en cinco años más allá del recortamiento a cuatro años que operó la LDGC sobre los plazos de prescripción tributaria; plazo de prescripción penal, por otra parte, que se habría elevado a diez años caso de haber prosperado la tramitación del proyecto de LO de reforma del Código Penal al que antes hacía referencia.

El objetivo de localizar y reprimir el fraude organizado quizá se alcance mejor con una inserción de la actuación inspectora –idónea por el grado de especialización y complejidad técnica de la normativa tributaria con la que se integran los tipos penales- y una intervención del resto de autoridades – idóneas para solventar las limitaciones derivadas de las reglas de desarrollo lícito de la actividad probatoria y de adopción de medidas cautelares.

Por tanto es posible que, avanzando en la idea de singularizar reforzándolo el procedimiento de inspección y reservarlo para los supuestos en que hay indicios de ocultación de actividades y hechos imposables, convenga plantear un debate sobre las modificaciones, en los distintos cuerpos legales, que sean necesarias para diseñar un modelo de lucha contra el fraude que no permita aprovechar los flancos débiles que

ofrece actualmente la rigidez en la separación de la vía administrativa y penal. Porque en este tipo de actuaciones ya no sólo está en juego la autotutela administrativa. Es aquí dónde puede cobrar sentido el apartamiento de las reglas actualmente vigentes sobre el régimen de la obligación de resolver en plazo argumentado páginas atrás; al igual que entiendo que encajarían de modo más armónico en nuestro sistema jurídico algunas normas recientemente introducidas que, al alojarse en un contexto caracterizado por su exclusiva naturaleza de procedimiento administrativo, resultan demasiado agresivas en la medida en que vienen atribuyendo a los órganos administrativos facultades que, materialmente, se corresponden con tareas de interpretación y aplicación de normas gestadas en el ámbito jurisdiccional (vgr. nuevo supuesto de responsabilidad por "levantamiento de velo"). Del mismo modo, quedarían menos forzados los esquemas conceptuales de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias como manifestación de la autotutela administrativa en aquellos supuestos en los cuales se estima necesario el inicio de la actuación inspectora con carácter previo a la finalización de los períodos para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones.

#### **V. A modo de conclusión.**

En consecuencia, por concluir retomando la idea de las últimas líneas, creo que ciertamente es necesaria la configuración de un modelo de actuación investigadora que permita la detección, regularización y represión de los graves incumplimientos fraudulentos que la realidad actual cobija, pero propongo que consideremos el planteamiento de las soluciones jurídicas a adoptar más allá de los estrictos límites de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos contenida en la LGT y su normativa reglamentaria de desarrollo. Si de debatir sobre la inspección de los tributos ante los nuevos retos de la aplicación de los tributos se trata creo que hay dos direcciones hacia las que caminar: por un lado la introducción en la regulación sustantiva de las distintas figuras tributarias de las normas anti-elusión que resulten necesarias; por otro, la construcción de un régimen que no suponga ni una hipérbole respecto al espectro de regularizaciones ordinarias en las que, usualmente, la mayor parte de la problemática se centra en divergencias interpretativas, ni un esquema jurídicamente escaso para la persecución del fraude. Y para ello me parece que puede resultar útil plantear unas propuestas para el debate en las que la actuación inspectora se contemple en un contexto más amplio integrado, de un lado, por la funcionalidad que

han adquirido el resto de los procedimientos de control en la evolución de las últimas décadas y, de otro, por su articulación con las normas sustantivas y procesales propias del ordenamiento sancionador administrativo y penal.

Desde el comienzo de las reformas de los procedimientos tributarios en los años ochenta hemos desarrollado el procedimiento de inspección hasta un punto en el que poco espacio queda para albergar cambios significativos si se realizan exclusivamente en su ámbito intrínseco. Se afirmaron los elementos esenciales de las funciones inspectoras necesarias para la tutela de los intereses públicos, y se afirmaron los principios y trámites en garantía de los intereses privados. Poco queda ya por inventar respecto a la naturaleza, arquitectura y composición del procedimiento de inspección; poco a menos que modifiquemos las coordenadas para su análisis, valoración y configuración normativa. Es posible que la excesiva tensión de estas dos fuerzas contradictorias operando en el reducido ámbito de un procedimiento único haya terminado por desnaturalizar parcialmente ambos objetivos y por hacer perderle parte de esta ambivalente funcionalidad al servicio de los intereses públicos y privados que caracteriza al procedimiento como institución constitucional. Para evitar constreñir en exceso el marco temporal o el elenco de facultades en que puede desarrollarse la investigación del fraude socialmente más pernicioso se han aprobado normas reglamentarias y se han seguido interpretaciones que terminan por relativizar tanto los esquemas y principios del procedimiento que su función como garantía se diluye en exceso. Y, en sentido inverso, un procedimiento concebido para el control ulterior del cumplimiento de obligaciones tributarias siempre va a ofrecer un marco rígido para la inserción de una operativa más agresiva de lucha contra el fraude, como consecuencia de su naturaleza estrictamente administrativa y de los límites y elementos de las funciones que a través de él desarrollan unos órganos, también estrictamente administrativos, que no son sino manifestación de la autotutela.

Por todas las razones anteriormente expuestas he intentado en las páginas precedentes no ofrecer un catálogo acabado de soluciones, sino el desarrollo de los argumentos extraídos de un ejercicio empírico que, según mi criterio, evidencian distorsiones importantes. Distorsiones por exceso y distorsiones por defecto. Y a partir de este diagnóstico sugerir un atisbo de planteamiento axiológico tendente a clarificar la distancia entre dos realidades distintas que conviven en la actualidad en el seno del

control tributario que desarrollan los órganos inspectores; quizá tratando de romper esa tensión de fuerzas contradictorias que conviven ahora en el procedimiento inspector, y que se aprecian muy bien al analizar el reciente contexto LGT-RGAT, podamos hacer que una reconducción a procedimientos que operen como estándares distintos en realidades distintas permita, en una dirección, recuperar e intensificar las funciones de autocomposición que al procedimiento de control corresponden cuando la controversia se centra en interpretaciones de norma que dan lugar a regularizaciones de las obligaciones cumplidas y, en otra diferente, incrementar la efectividad de la lucha contra el fraude criminal. Porque en la realidad ni todo son divergencias interpretativas ni todo son tramas de fraude.

Como elementos para la discusión en la primera dirección apuntada me ha parecido que pueden ser útiles las propuestas de consideración sobre en qué medida los procedimientos de control se ven en la actualidad afectados y condicionados por los mecanismos de interpretación de normas y el afrontar decididamente si se quiere seguir caminando hacia el establecimiento, más allá de un puro voluntarismo, de las fórmulas de resolución de conflictos orientadas a la reducción de litigiosidad. En la segunda dirección creo que resulta fundamental una valoración crítica de la actuación de la inspección de los tributos inserta en el contexto del régimen sancionador administrativo y penal, tanto en su vertiente material como procedimental y procesal; creo que, simplemente volviendo de nuevo la vista a la experiencia empírica más reciente (siquiera incluso en una instantánea “periodística”), lo que se ha puesto de manifiesto es que el éxito de las grandes operaciones de lucha contra el fraude deriva de una actuación coordinada de los distintos poderes públicos. Y, por último, tanto sobre el primer tipo de regularizaciones como sobre estas últimas planea un régimen relativo a los efectos del transcurso del tiempo que requiere una muy seria reconsideración, porque en el contexto actual mantener inalterada la dinámica esencial de la prescripción tributaria sumada a la propia de la obligación de resolver ha motivado la irrupción de una normativa de efectos cruzados notablemente compleja generadora de un nuevo frente de litigiosidad que está lesionando aquello que era el valor a proteger con ambas instituciones: la seguridad jurídica.

Naturalmente las propuestas anteriores pueden reputarse válidas o desechables para desarrollar el diálogo constructivo que aquí se pretende sugerir, pero creo que lo

importante es que, a pesar de lo muy reciente de la regulación LGT-RGAT, el seguimiento continuado de la problemática procedimental de la actuación de la inspección de los tributos en España durante los últimos veinte años lleva a la conclusión de que hemos llegado a un punto muerto del que puede convenir despegar. Poco análisis dogmático novedoso puede hacerse de los preceptos dedicados en ambos cuerpos normativos a las actuaciones y procedimientos de inspección, porque poca novedad incorporan más allá de la incorporación de respuestas *ad hoc* que evidencian esa tensión de fuerzas contradictorias a la que más arriba aludía. Nada desestructura más que la contradicción cuando no es posible alcanzar el equilibrio en un todo, sirvan pues estas reflexiones para plantear si no podría alcanzarse mejor ese equilibrio reservando de modo singularizado aquello que no puede convivir con una realidad distinta en un mismo recipiente.

Por supuesto que puede plantearse como objeción de principio la dificultad de definir cómo y para qué supuestos debe reservarse un procedimiento de inspección con caracteres nuevos en la línea que aquí se sugiere, y que ello no consigue eliminar el espacio de discrecionalidad relativo a la elección del procedimiento de control que en cada caso deba seguirse; pero es que en la actualidad dichos espacios de discrecionalidad existen igualmente con el pernicioso añadido de que la polivalencia del procedimiento de inspección para tratar situaciones tan dispares ha provocado la desnaturalización que he pretendido evidenciar, porque se acaba por sobredimensionar lo pequeño y por no alcanzar a lo grande. Naturalmente la determinación de los instrumentos para el control del ejercicio de discrecionalidad en la incoación de un procedimiento de estas características, a partir del momento en que se aprecien indicios de fraude que justifique su desarrollo, es esencial; pero para ello el Derecho público conoce mecanismos como la motivación, la intervención de los superiores jerárquicos, e incluso en determinados supuestos (como las entradas domiciliarias) el desarrollo de actividad jurisdiccional con función de garante. Acertadas unas u otras, pero si el Derecho es un medio para la búsqueda de soluciones alguna debemos ser capaces de encontrar con razonable utilidad y satisfacción, porque las diversas “imágenes” empíricas con las que se abrían estas páginas parecen evidenciar que algo no funciona lo suficientemente bien. No lo suficientemente bien como para descartar en términos absolutos, a mi entender, la posibilidad de discutir siquiera alguna reforma más

sustancial en el ámbito de la inspección de los tributos que las que hasta ahora se han realizado.