

RESEÑA:



LA INSPECCIÓN DE HACIENDA EN EL REGLAMENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LII Semana de Estudios de Derecho Financiero

Edición: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros
(Varios autores)
Prólogo: José María López Geta

Instituto de Estudios Fiscales
Colección: Estudios Jurídicos

(El presente documento incluye:
Índice y Prólogo)

ÍNDICE

Páginas

PRÓLOGO, por José María López Geta.....	7
---	---

I

ESTUDIO INTRODUCTORIO

— La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos: una visión general.....	13
Javier Martín Fernández Jesús Rodríguez Márquez	

II

PREMIO NARCISO AMORÓS DE TRIBUTACIÓN

— Hacia una nueva regulación de las funciones inspectoras: reflexiones para un debate.....	61
Ana Juan Lozano	

III

INTERVENCIONES

— La función inspectora en el Reglamento de Aplicación de los Tributos.....	91
Antonio Montero Domínguez	
— El Reglamento de Aplicación de los Tributos como instrumento de lucha contra el fraude fiscal.....	103
José María Peláez Martos	
— Delimitación entre las funciones de inspección y gestión en la Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario.....	111
Cristina García-Herrera Blanco	
— Práctica inspectora y Reglamento de Aplicación de los Tributos.....	117
José Ignacio Ciudad Cura	
— La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos.....	127
Álvaro Gascón Juste	
— La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos.....	143
Isabel Espejo Poyato	

IV

COLABORACIONES

— Procedimientos tributarios y medios alternativos de solución de controversias.....	131
Juan Arrieta Martínez de Pisón	
— La información y asistencia a los obligados tributarios en el Reglamento General de Gestión e Inspección.....	177
José Luis Monedero Arandilla	
— Efectos de la comprobación en procedimientos de gestión tributaria.....	207
Rocío Lasarte López	
— La representación ante la administración tributaria. Problemas que pueden plantearse.....	189

Luis Docavo Alberti

Páginas

— Aspectos controvertidos sobre el procedimiento de comprobación limitada y su desarrollo reglamentario	227
Gemma Patón García	
— La duración del procedimiento inspector	253
Fernando de Vicente Benito	
— Duración máxima del procedimiento de inspección	287
José María Tovillas Morán	
— La liquidación de los intereses de demora en el procedimiento de inspección: las dudas e incertidumbres del artículo 191 del Reglamento de Aplicación de los Tributos	305
Víctor Manuel Sánchez Blázquez	
— Las inspecciones tributarias simultáneas ante la creciente relevancia de los controles fiscales internacionales	321
Amparo Grau Ruiz	

PRÓLOGO

La fortuna, que no otro mérito, de presidir el Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros ha hecho posible que, por cuarta vez consecutiva, tenga la oportunidad de recordar la importancia que para nuestra Fundación tiene el hecho de que continúe enriqueciéndose con nuevos estudios el amplio y valioso acervo cultural que constituye la Semana de Estudios de Derecho Financiero. A ese proceso enriquecedor viene a contribuir el Libro que el lector tiene en sus manos, en el que se recogen las conferencias dictadas y las ponencias presentadas en la LII edición de dicha Semana. En dichas conferencias y ponencias se abordan, desde la perspectiva de la Inspección de Hacienda, aspectos sustanciales del Reglamento General de Aplicación de los Tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Al igual que en semejantes ocasiones anteriores, debo anticipar que nada más lejos de mi propósito al redactar estas líneas que incurrir en el atrevimiento de enjuiciar, ni tan siquiera analizar, cómo se han abordado los temas por los autores cuyos trabajos incluye el Libro de referencia. Solo me cabe leer con atención y aprender de comentaristas tan altamente cualificados/as.

Quienes en el año 2009 coincidimos, más o menos, en edad y nos dedicamos profesionalmente a tareas relacionadas con el estudio y aplicación de la normativa tributaria, con la entrada en vigor del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, hemos tenido ocasión de estudiar y aplicar tres Reglamentos que han desarrollado preceptos con rango de ley relativos a la función de investigación y comprobación tributaria desarrollada por la Inspección de los Tributos. El primero de los reglamentos aludidos, el Reglamento para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública aprobado por la Real Orden de 13 de julio de 1926 (en lo sucesivo, el Reglamento de 1926), se mantuvo en vigor hasta el día 31 de mayo de 1986, es decir durante 60 años como así se reconoce expresamente en el preámbulo del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y que vino a derogar en particular y entre otras, en cuanto estuvieran vigentes, las disposiciones de aquella Real Orden, salvo lo dispuesto en los artículos 73, 74, 88 y 89 de la misma relativos a la denuncia pública.

Cuando empecé [allá por el año 1962, faltando un año para obtener el título de Licenciado en Derecho y candorosamente ajeno a la «gran revolución» que se acercaba para el ordenamiento jurídico-tributario español, en particular para el sistema tributario] al difundir entre la familia la idea de que profesionalmente lo que más me interesaba era hacer oposiciones a funcionario (en concreto, se trataba de acceder al Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado) del Ministerio de Hacienda, un pariente bienintencionado, pero evidentemente no muy al día de lo que necesitaba el opositor en ciernes, puso en mis manos un Compendio normativo titulado «Régimen de la Inspección» cuya primera página incluía un breve texto, con forma y fondo propio de la época, bajo la firma de Don José Calvo Sotelo, datado en Madrid, el 16 de enero de 1928 y dirigido al Director General de Rentas Públicas, donde se decía lo siguiente:

Ilmo. Sr.:

Vista la compilación de las disposiciones legales vigentes, relativas al régimen de la Inspección de la Hacienda pública, realizada por esa Dirección general, y considerando que es de suma utilidad al buen desempeño del DELICADO SERVICIO a que las mismas se refieren, su ordenado agrupamiento, que haga destacar, armonizándolas, el criterio de unidad que las inspira.

SM. el Rey (q. D.g.) se ha servido autorizar a V.I. para que pueda disponer la impresión y publicación de dicha obra.

De Real Orden lo digo a V.I. para su conocimiento y efectos, Dios guarde a V.I. muchos años.

Madrid, 16 de enero de 1928.

Calvo Sotelo.

La proclamación del carácter delicado del servicio y la lectura del artículo 71 del viejo Reglamento podía colmar, en lo «espiritual», cualquier juvenil vocación. Decía así el artículo 71:

«En el ejercicio de sus funciones observarán los Inspectores del tributo la más exquisita cortesía, sin que en ningún caso dejen de guardar a los contribuyentes y al público en general las mayores consideraciones, cuidando muy especialmente de enseñar a aquellos sus deberes tributarios, aconsejándoles la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración y apoyando sus razones con textos legales».

En parecidos términos se expresaría más tarde el artículo 7.2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 939/1986:

«En el ejercicio de sus funciones, sin mermas de su autoridad y del cumplimiento de sus deberes, la Inspección de los Tributos observará la más exquisita cortesía, guardando a los interesados y al público en general la mayor consideración e informando a aquellos, como motivo de las actuaciones inspectoras, tanto de sus derechos como acerca de sus deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, apoyando sus razones con textos legales»

Muy ilustrativa resultó ser en su momento la Exposición de Motivos del Real Decreto de 30 de marzo de 1926 [Bases a que había de acomodarse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y de los Tributos] donde se «revelaba» la razón de la existencia de la Inspección del tributo: «(...) *la mal entendida afición de ciertos contribuyentes a rehuir las cargas fiscales, olvidando que el florecimiento y prosperidad del Estado interesa por igual a todos los ciudadanos*». También la mencionada Exposición de Motivos subrayaba que era necesario socialmente perseguir y descubrir las ocultaciones maliciosas intentadas por el contribuyente [al que había que guiar y educar en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales] así como que para obtener la recaudación íntegra resultaba preciso ejercitar la acción inspectora, descubriendo al contribuyente remiso e ignorante que no acudiese al sostenimiento del Estado en la forma y cuantía señalada por las leyes.

Igualmente revelador [acerca de como era y debía ser la Inspección de Hacienda] resultaba el Reglamento de 1926 al establecer (también incluía normas sobre el estatuto funcional) una curiosa medida de asepsia colectiva: los funcionarios del Cuerpo General de la Hacienda, que hubieran obtenido su Diploma de aptitud en los concursos-oposición, cesarían en el desempeño del servicio de Inspección a los tres años de la fecha de su nombramiento para el mismo, hubieran o no desempeñado sin interrupción sus funciones inspectoras durante el expresado tiempo [al cesar, se procuraría destinarlos a otra dependencia de la misma Delegación de Hacienda] siempre que a ello no se opusiesen las necesidades del servicio. Los cesados no podrían volver a ser destinados a la inspección hasta que transcurriesen otros tres años desde su cese.

Mientras estuvo vigente, el Reglamento aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, constituyó una herramienta de trabajo de valor inestimable, aunque al principio, despertara suspicacias, e incluso temores. En conjunto, dicho Reglamento responde plenamente a lo que debía ser la norma reglamentaria según el Preámbulo del propio Real Decreto de aprobación para el que:

*«(...) el cuerpo normativo debía tener como objetivo primero **conciliar** la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria, y por lo tanto la eficacia en la actuación de la inspección de los tributos, **con las garantías**, asimismo, constitucionales de los ciudadanos y la necesidad de un actuar de la Administración Pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho».*

En el preámbulo del Real Decreto 1065/2007, 27 de julio, se reconoce expresamente como, conjuntamente con la Ley 230/1963, el Reglamento de 1986 ha constituido el marco jurídico de las actuaciones y procedimiento de inspección de los tributos, conciliando el ejercicio eficaz de las funciones administrativas con el conjunto de garantías de los obligados tributarios en el seno del

procedimiento inspector, adelantándose en ese sentido a la Ley 30/2992 por cuanto que regulaba un procedimiento administrativo especial, por razón de la materia, pero al mismo tiempo lo hacía de los derechos y obligaciones de los interesados.

Visto lo escrito al respecto, puede considerarse que ha existido en la doctrina un consenso bastante generalizado acerca del mérito que debe reconocérsele a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuyos preceptos han resistido digna, y muy eficazmente, el paso del tiempo que ha conllevado la evolución (habría que decir la revolución) de las técnicas gestoras, los cambios en el sistema tributario, y tan otras circunstancias fruto del natural progreso innovador. Repetidamente, se subrayaron durante la vigencia de dicha Ley los inconvenientes derivados del hecho de que no se aprobase uno de los reglamentos a que se refería su artículo 9, el Reglamento General de Gestión; y eso, pese a que como revelaban las encuestas realizadas e Informes del Defensor del Pueblo, las quejas sobre disfunciones o anomalías en el desarrollo de la actividad de la Administración Tributaria provenían en su gran mayoría de administrados interesados en actuaciones llevadas a cabo por Oficinas Gestoras (en particular, desde el momento en que las mismas dispusieron de mayores competencias para la práctica de liquidaciones provisionales, y los subsiguientes expedientes sancionadores, y en el ejercicio de funciones recaudatorias). Ya en más de una ocasión he mantenido, tal vez condicionado por la experiencia profesional diaria, que los afectados por las actuaciones inspectoras son siempre menos, pero «hacen más ruido». En todo caso, el propio Reglamento General de Inspección tardó en aprobarse más de veinte años desde la entrada en vigor de la Ley 230/1963.

Algunos creemos que cuando el Legislador de 1963 preveía la existencia de un Reglamento General de Gestión y otro de Inspección, lo hacía muy conscientemente de que ello se acomodaba mejor a la realidad de las cosas. Cierto es que la existencia de dos Reglamentos, dentro del mismo ámbito de la aplicación los tributos, puede dar lugar a preceptos análogos, repetitivos en ambos textos (algo que no falta en ciertos desarrollos reglamentarios), pero a cambio se posibilita que las actuaciones de la Inspección de los Tributos cuenten con una norma «especializada» capaz de encauzar adecuadamente las complicadas situaciones que en la realidad se plantean en el curso de la actividad administrativa de comprobación e investigación [cada día más complejas, y no solo cuando se trata del fraude fiscal organizado en tramas] a cuya solución poco pueden contribuir unos, relativamente, escasos preceptos específicos que al efecto contiene el Reglamento vigente, en su mayoría procedentes, incluso con restricciones, de la normativa reglamentaria anterior.

Desde la primera lectura del texto reglamentario he tenido la sensación de que el autor del Reglamento, al llegar al Título V (con 165 artículos a su espalda) ya no le quedó mas preocupación que ir recortado la extensión del mismo, sin que pueda servir de explicación la «mezcolanza» previa de disposiciones válidas para Inspección/ Gestión. Respecto de la normativa anterior, y frente a la ya invocada complejidad de la realidad inspectora, el autor del Reglamento de 2007, dando por supuesto que casi todo está dicho en los Títulos I a IV (y en la propia Ley General Tributaria, al incorporar normas que con anterioridad tenían rango reglamentario), prácticamente se ha limitado a incluir las novedades reglamentarias derivadas de la incorporación a la Ley 58/2003 de algunas nuevas instituciones (Actas con acuerdo, Conflicto en la aplicación de la norma), a dejar constancia expresa de la facultad de la Inspección de los Tributos para la comprobación del cumplimiento de obligaciones formales o promover procedimiento de declaración de responsabilidad, y alguna cosa más a la que, desde luego, hay que reconocer relevancia; en lo demás, se reproducen preceptos del Reglamento de 1986 algunos de los cuales, así lo demanda la realidad diaria, tendrían que haber sido actualizados, ampliados o completados otros nuevos.

Demasiadas son las cuestiones que, en lo concerniente al procedimiento de comprobación e investigación tributaria, respecto de las que el vigente Reglamento de Aplicación de los Tributos no se pronuncia o lo hace de manera un tanto indeterminada o difusa [al menos en opinión de quien, día a día, y de manera ininterrumpida durante más de veinte años, viene desempeñando actuaciones administrativas de comprobación e investigación, como es el caso de quien escribe estas líneas] lo que ya ha comenzado a dar lugar a interpretaciones (extendidas por algún Tribunal de Justicia respecto de situaciones producidas bajo la vigencia del Reglamento de 1986), justificadas a la vista de la comunidad de normas (procedimientos de gestión/inspección) y su literalidad, (dilaciones, incumplimiento de requerimientos, exigencia de correlación entre los elementos probatorios requeridos y el resultado final derivado de la exigencia de su aportación, etc.). Y no cabe argumentar la imposibilidad de ir más allá de lo que dice la Ley General Tributaria –algo que no se pide lógicamente– pues con menos «mimbres» contaba el autor del

Reglamento de 1986 y fue razonablemente capaz de atender las exigencias de una actividad administrativa singular, con importante trascendencia social, dentro del respeto máximo a las garantías del contribuyente, y para eso no necesitó de una «Ley 30», antes bien se anticipó a la misma. Reiterando la cita recordaré como la Exposición de motivos del Real Decreto de 30 de marzo de 1926, justificaba la existencia de la Inspección del tributo por «(...) la *mal entendida afición de ciertos contribuyentes a rehuir las cargas fiscales, olvidando que el florecimiento y prosperidad del Estado interesa por igual a todos los ciudadanos* ». A muchos de esos «aficionados a rehuir las cargas fiscales» solo puede llegar la Inspección de los Tributos mediante el ejercicio de las facultades de investigación y comprobación que tiene reconocidas legalmente y para lo que cuenta con una preparación muy especializada.

En mi opinión, transcurrido más de un año de vigencia del actual Reglamento de Aplicación de los Tributos, deba iniciarse sin demora un proceso de revisión de algunas normas del mismo al objeto se tengan en cuenta algunas de las numerosas particularidades que ofrece el día a día de la actividad administrativa de comprobación e investigación tributaria, lo que contribuirá a que la Inspección de los Tributos mejore los resultados que le son exigibles en orden a la consecución una equitativa distribución de las cargas tributarias que es, en definitiva, la razón de su existencia.

Septiembre, 2009.

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA
Presidente del Patronato de la Fundación
para la Promoción de los Estudios Financieros