



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LII Semana de Estudios de Derecho Financiero

**Práctica inspectora y
Reglamento de aplicación de los
tributos**

D. José Ignacio Ciudad Cura

En primer lugar, quería agradecer a los organizadores de este acto, a la Fundación, por haberme invitado, porque es para mí un honor estar aquí entre todos vosotros.

Mi ponencia, cuando se me encargó, era para que hablara de los problemas que teníamos en el desarrollo de la práctica inspectora y en que medida se solucionarían con la aplicación del nuevo Reglamento. En un espacio muy limitado de tiempo que tenemos, simplemente me voy a centrar en una selección de los principales de problemas que se nos van planteando diariamente en nuestra actuación, y en qué medida este Reglamento lo soluciona en la medida en que los pueda solucionar.

De entrada, lo primero que para mí es lo mejor que tiene el Reglamento es lo que no tiene y estuvo a punto de tener, es decir, lo que ha comentado antes José María Peláez del apartado 5 del artículo 188 del Reglamento, que gracias a Dios, finalmente el Gobierno decidió no incorporarlo al Real Decreto visto el dictamen del Consejo de Estado al atender las alegaciones de APIFE.

En segundo lugar, de los principales problemas que tenemos, paso a enumerar una serie de ellos.

El primero es el relativo al contenido del procedimiento inspector. Había una serie de sentencias de la Audiencia Nacional, tengo aquí 30 de marzo de 2004, 21 de octubre de 2004, 31 de marzo de 2005, 23 de marzo de 2006, 2 de febrero de 2007, que venían repitiendo un criterio que era el que las actuaciones inspectoras relativas a un concepto tributario, aun en el seno de la comprobación global, solo tienen efectos interruptivos para dicho concepto tributario. En decir, que si estábamos actuando respecto del Impuesto sobre Sociedades, si dejábamos pasar seis meses sin comprobar retenciones o sin comprobar IVA o no residentes o las recepciones de los residentes, nos prescribían estas actuaciones al aplicar lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Ello nos obligaba a tener que ir actuando en paralelo, todos los tributos a la vez, teniendo en cuenta además que no todos los impuestos — como bien sabéis— tienen una complejidad y una necesidad de tiempo igual; es decir, el Impuesto sobre Sociedades más, a lo mejor la comprobación de la retenciones de los no residentes, menos. Entonces, todos abiertos en paralelo, con el riesgo además, de que te dijeran que alguna de esas diligencias eran diligencias de argucia: “Claro, usted ha hecho este requerimiento al objeto de que no le produzca el efecto interruptivo del artículo 150 de la Ley General Tributaria por alguna de las obligaciones tributarias comprobadas

A mí, hasta me han llegado a decir que me había prescrito la comprobación de las dietas, dentro de los rendimientos a las retenciones de trabajo porque llevada siete meses sin comprobar nada de las dietas. Claro, y yo le decía: “Hombre, es que he empezado con la comprobación de las diferencias de los tipos de retención, luego hemos seguido con las indemnizaciones, luego con las retribuciones en especie... Y claro, las dietas las hemos dejado para un poco más adelante”.

Afortunadamente, el Reglamento, en este aspecto, parece que cierra este problema en el sentido de que el procedimiento inspector tiene como contenido, una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, tal y como establece el artículo 178 del mismo. De manera que es un procedimiento que tiene un contenido y, por tanto, ese contenido comprende todos y cada uno de los tributos y periodos que se comprueban. Incluso 184.6 y 184.7 del RGAT, a los efectos de la reanudación de actuaciones en caso de interrupción injustificada por más de seis meses, se entenderá que reanudación se produce cuando se actúa respecto de cualquiera de ellos y para todos ellos. Es decir, solo que reiniciáramos para retenciones significaría que se reiniciaría a los efectos de todos los demás tributos objeto de la comprobación y que interrumpieran la prescripción nuevamente para cada uno de ellos, para cada uno de los que constituían el objeto del procedimiento inspector.

Y luego, que los periodos —el 102.2 RGAT— en que las interrupciones y las dilaciones por causa no imputables a la Administración, aunque



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

versen respecto de uno de los tributos objeto del procedimiento, tiene eficacia para todos. Es decir, que sea una dilación para un aspecto, para un concepto, pues se entiende para todo el procedimiento y no corre el tiempo para los otros. Si se para el reloj, se para todo el contenido de la actuación inspectora.

Un segundo problema que se nos plantea habitualmente, es un poco lo que le llamo yo "el goteo" en la contestación de la información o documentación que solicitamos en las actuaciones inspectoras. Muchos de nosotros tenemos la práctica de, sobre todo al principio de las actuaciones, en una diligencia solicitar mucha información, sobre todo lo que sería lo que nos facilitan las bases de datos de la AEAT, una diligencia con un contenido que supone un cierto trabajo para el contribuyente. ¿Qué ocurre? Pues que aquí, la contestación por parte del contribuyente puede ser de varias maneras, pero las podríamos englobar en tres tipos: el que cumple religiosamente, es decir, el que va contestando puntualmente en los plazos; el que no lo hace, el que está en el otro extremo, es decir, no te aporta nada, es un desastre, pues ahí sabemos lo que tenemos que hacer; pero nos encontramos una especie intermedia, de contribuyentes que te van aportando la documentación, pero con un gota a gota, es decir, hoy un poco de aquí, mañana un poco de allí, pasado mañana un poco de más para allí...

¿Qué tenemos que hacer al respecto? Aquí el Reglamento no nos da ninguna solución que no estableciera el Reglamento anterior. Literalmente, podemos aplicar el criterio de una dilación no imputable a la Administración y, por tanto, que no cuente a estos efectos del plazo, porque de acuerdo con el 104.a) del propio Reglamento, los requerimientos tienen que estar, como decía el anterior, íntegramente contestados. Y también, el 102.7 RGAT establece que ello no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudiera desarrollarse. Es decir, que teóricamente, podemos seguir trabajando en lo que se nos pueda haber ido contestando.

¿Qué riesgo tiene eso? Que nos encontremos, como a veces ocurre, expedientes con muy largo período de comprobación pero que a efectos del cómputo del plazo sólo han transcurrido unos escasos días .. A mi manera de ver, esto tiene un cierto riesgo de que luego, de cara a un



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

recurso ante los Tribunales, se pudiera entender que existe un abuso de derecho por parte de la Inspección, en el sentido de que ha utilizado abusivamente este precepto para llegar a una comprobación muy superior al plazo legalmente establecido.

Claro, que otra opción es simplemente considerar una dilación y no hacer nada, es decir, para ser un poco coherente con que existe una dilación en el procedimiento, una interrupción justificada del procedimiento, y no hacemos nada. Pero claro, si no hacemos nada supone una desorganización en el trabajo del equipo inspector que le impide no ultimar expedientes por muchos expedientes sancionadores iniciemos. .

Y claro, la tercera solución, es ir trabajando con lo que nos van dando dentro de un orden, en la medida en que podamos ir trabajando; lo que pasa es que en este aspecto, pues siempre estamos a resultas de lo que nos quieran ir dando,. Ciertamente, es un tema de difícil regulación y que creo que el Reglamento no soluciona nada en el sentido de que vuelve a decir lo mismo que decía el Reglamento anterior y, por tanto, creo que aquí, simplemente tendremos que aplicar dosis de prudencia, moderación y sentido común para continuar con nuestras actuaciones inspectoras.

Un tercer aspecto es el famoso tema de la propuesta y pre-propuesta. Es decir, bien sabemos nosotros, el Reglamento en ese sentido viene a decir esencialmente lo mismo que decía el Reglamento anterior, el 183 del Reglamento, cuando hayamos ultimado las actuaciones, entendamos que tenemos toda la información suficiente, procede el trámite de audiencia, para que se puedan formular alegaciones al objeto de que el contribuyente dé la conformidad, disconformidad o acuerdo, y en caso de disconformidad, puede presentar alegaciones ante el Inspector Jefe.

Pero no dice nada de la propuesta al propio contribuyente. Como también sabemos, la Ley General Tributaria, en cambio, sí lo establece, en el sentido de los procedimientos de verificación de datos y de comprobaciones limitadas, cuando se entiende que ya la instrucción se



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ha acabado, la propuesta se efectúa al contribuyente, es decir, el sujeto inspeccionado o comprobado, al que se le efectúa la correspondiente propuesta de resolución, él formula alegaciones y el órgano competente es el que resuelve. Con lo cual, nosotros nos encontramos un poco en una situación un tanto incómoda, en el sentido de calificar, si la llamada pre-propuesta, la propuesta al contribuyente, que por un lado tiene que existir, porque si no, evidentemente, ¿a qué va dar la conformidad? ¿A ver el expediente? Pues si ya lo ha visto. ¿A qué va a dar la conformidad y la disconformidad? ¿O a qué acuerdo en su caso se puede llegar?

Y por otro lado, entiendo que es muy conveniente hacerlo para ambas partes porque en muchas ocasiones, de las eventuales contingencias inicialmente detectadas por la Inspección, una vez expuestas al contribuyente, y al aportar éste argumentos de hecho o de derecho, hacen que algunas de estas posibles contingencias no pasen a la propuesta de regularización.

Aquí, ciertamente, como digo, el Reglamento no dice nada y entiendo que hubiera sido bueno que lo regulara pues si es una práctica conveniente y que habitualmente se realiza, lo normal es que la normativa que regula el desarrollo del procedimiento la contemple.

En tercer lugar, una de las principales —a mi juicio— modificaciones es la de la limitación del plazo para aportar documentación de hechos en el procedimiento inspector. Todo eso un poco al hilo de otro problema que todos vamos viendo en las regularizaciones que es que, de alguna manera, en ocasiones, no siempre evidentemente, hay una cierta tendencia del contribuyente a sustraer del procedimiento inspector no solo ya los juicios de valor o las calificaciones de derecho o la discusión para llevarlo en su caso a los Tribunales, sino incluso también documentos que constituyen los antecedentes de hecho y, por tanto, cuanto menos haya en el expediente mejor para el sujeto inspeccionado, en el sentido de que menos la inspección podrá comprobar los datos, antecedentes o hechos que en un momento posterior se pudieran aportar.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

En todo caso, el artículo 96.4 RGAT sí que establece que una vez efectuado el trámite de audiencia o, en su caso, alegaciones, no se podrá incorporar más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se pruebe que no se pudieron aportar antes y siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Es decir, te permite aportar los documentos, la documentación de hecho, hasta los dictámenes de audiencia o de alegaciones y, en todo caso, después de este acto, solo cuando se acreditara que no se pudo aportar antes de dicho momento, y siempre antes de dictar la resolución por parte del Inspector Jefe, porque una vez ya dictado el acto administrativo, este ya se ha producido y ya sería, en todo caso, en una fase posterior de vía recurso.

Aquí, de entrada —a mi juicio— se plantea un problema y es que en la fase del procedimiento inspector, cuando estamos dentro de un procedimiento inspector, cuando habla de que se ha efectuado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones, ¿a qué se está refiriendo? Este artículo 96 RGAT está dentro de los que son las normas comunes de los procedimientos y, en cambio, tenemos luego lo que es el procedimiento inspector específico. Ahora, si te ponen toda esta regulación dentro de los procedimientos comunes, que incluyen los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada, cabe pensar que lo que se quiso decir era que en los de comprobación limitada y verificación de datos era la fase de alegaciones, mientras que el procedimiento inspector era el trámite de audiencia. Pero ello es confuso en el sentido de que si dice “o de alegaciones”, ¿Por qué no se puede aportar ante el Inspector Jefe?

Si se permite eso, ¿qué obligaría? Pues al Inspector Jefe a nada que esos documentos tengan una cierta base, anulará el acta y retrotraer, para que sea el instructor el que acabe de comprobar los antecedentes que se le aportan. No parece lógico y, desde luego, contrario al principio de economía, celeridad y eficacia. Es decir, “No, no, usted puede presentar las alegaciones después para que el otro luego le anule su acto y usted lo pueda volver a comprobar”. El sentido común sería decir: “No, no, mire, hasta el trámite de audiencia en que el instructor es el que ha analizado los hechos, es cuando se puede aportar”. Pero tal y como está redactado, como dice “o de alegaciones”, los Tribunales probablemente por el principio de la tutela judicial efectiva y de no



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

generar indefensión a la vista de la redacción del precepto van a permitir presentar documentación al Inspector Jefe. Creo que el problema deriva de que el precepto está dentro de las normas comunes de los procedimientos y no dentro del procedimiento inspector, dada la especialidad de este procedimiento dentro de los de comprobación.

Por otro lado, el 104 b) del Reglamento permite la aportación de nuevos documentos y pruebas después del trámite de audiencia o de formular alegaciones, con lo cual, de entrada parece un contrasentido porque si el art.96 RGAT está diciendo que excepto que se pueda demostrar que fue imposible aportarlos en su momento, no se admitirán más documentos. La integración de los artículos 96 y 104 RGAT es que se permite la aportación de nuevos documentos después del trámite de audiencia o de alegaciones, aunque luego les aplica la dilación, siempre, es decir, sólo si se puede demostrar que no pudieron ser aportados antes.

Si aplicamos aquí la doctrina del Tribunal Supremo sobre la aportación de documentos que se pruebe que fueron imposible de aportación en su momento, la verdad es que la doctrina del alto Tribunal es muy restrictiva y, por lo tanto, poder aplicar el 104 b), permitir la aportación después del trámite de audiencia o de alegaciones, si mantenemos el mismo criterios, pues debería ser en el sentido de bastante restrictiva. Pero incluso ahí se nos genera un problema adicional, y es que a efectos del cómputo, la dilación, porque dices "Si se presenta tarde, fuera de plazo, habrá dilación"; pero a su vez, esa dilación se contará de dos maneras distintas en función de si esa documentación fue pedida o no fue pedida. De manera que si fue pedida es desde que se pidió y si no fue pedida, desde que se cumplió al trámite de audiencia. Ahora, ¿qué se entiende por que fue solicitada? Bueno, pues está claro, cuando se trate de una factura, "Tráigame usted la factura número tal de este proveedor, de este importe de este número", pues está claro que lo podemos identificar perfectamente. Pero cuando estamos hablando de que acredite por cualquier medio admitido en Derecho que pruebe la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora de la empresa, por ejemplo, es decir, cuando estamos ante un concepto jurídico indeterminado, el hecho de que nos aporten esa documentación, ¿se entendía pedida o no se entendía pedida? La



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

verdad es que el problema del plazo nos ha generado millones de problemas secundarios que con paciencia los vamos soportando, pero la verdad es que nos van generando...

Finalmente, comentar que en relación a la aportación de documentos fuera del procedimiento inspector, la reciente doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, en las últimas resoluciones como la de 19 de abril de 2007, es que no admite pruebas dentro del procedimiento económico administrativo salvo que se acreditara que no se pudieron aportar en el procedimiento inspector, porque de esa manera se estaría burlando del procedimiento inspector la comprobación de los datos que se aportan. Pero ello, evidentemente, no es así en la jurisdicción contenciosa administrativa donde hay un procedimiento y unos medios de prueba evidentes, ya ahí sí que entiendo que es imprescindible una coordinación con el Servicio Jurídico del Estado para cuando se aporte este tipo de documentación en las fases judiciales poder argumentarlo y poderlos defender con alguna posibilidad de éxito.