



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LII Semana de Estudios de Derecho Financiero

**La función inspectora en el  
Reglamento de aplicación de los  
tributos**

D. Antonio Montero Domínguez

---

Buenos días a todos, gracias a la Fundación por la invitación, y a los que me han escuchado ya más de una vez, estas cosas yo nunca las refiero a mí personalmente, entiendo que aquí con mayor o menor fortuna, está hablando por mi boca la Dirección General de Tributos, porque mi intervención va a ser esencialmente técnica.

La entrada en vigor del Reglamento se fijó el 1 de enero del 2008 por dos razones, solamente por dos razones.

- La primera era para que la organización, esencialmente la Agencia, pudiese hacer los cambios que tuviese que hacer, sobre todo en las herramientas informáticas para el 1 de enero estar en condiciones de poder aplicar la norma.
- La otra razón de la entrada en vigor el 1 de enero no se le escapaba a nadie, entiendo, que era que todos nos pusiésemos a leerlo a cuatro meses vista para el 1 de enero tenerlo más o menos estudiado, más más que menos.

Yo cuando estoy hablando, no a compañeros —y aquí básicamente estoy ante compañeros— soy muy vehemente diciendo: “Ojo, porque hoy es 21 de noviembre”, de los cuatro meses ya sólo nos queda un mes.

Porque dentro justo de un mes probablemente nos dediquemos a las navidades, empezarán los desfiles vacacionales, y a la vuelta, inmediatamente a la vuelta, ya tendremos esto en vigor.

Y la transitoriedad de este Reglamento es muy cortita, porque se pretendía que el corte fuese lo más limpio posible y evitar mareos a nosotros mismos y a los obligados tributarios, hablando claro, a los profesionales del otro lado de la mesa, no tanto a los obligados tributarios, de andar para atrás, para adelante, viendo qué norma se aplicaba antes, si había alguna que se aplicaba un poco después, no. La transitoriedad es absolutamente mínima.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

El mensaje es, por lo tanto, que intentemos aprovechar lo que queda, antes de la entrada en vigor para profundizar en el Reglamento. Aunque sólo sea en la materia en la que estamos aplicando cotidianamente.

Aquí prácticamente la totalidad de los asistentes, están o estáis en inspección. Pues en materia inspectora hay dos partes en el Reglamento que hay que tocar antes del 1 de enero de 2008 para situar exactamente la norma que vamos a tener que aplicar a partir de ese momento.

Hay algún compañero de recaudación, también debería mirarse alguna cosa. Hay mucha gente de gestión, y gestión aquí, por este Reglamento está absolutamente concernida. El Título IV, por primera vez, un Reglamento general de gestión tributaria.

Pero bueno, lo que me trae aquí, y así se me pidió en su momento era, fundamentalmente, centrar estos minutos en la parte que corresponde a la inspección en sentido estricto. Yo no sé, yo tampoco había nacido en 1926, yo no sé si aquel Reglamento era mejor o peor que este; tampoco sé si el Reglamento vigente es mejor o peor que este: son distintos.

Y tienen que tener en cuenta una cosa, que el Reglamento, cualquier Reglamento que en sentido estricto tenga la condición o calificación jurídica de ejecutivo, está absolutamente condicionado por la Ley General o por la ley a la que desarrollan. Y la Ley 58 no tiene nada que ver con la Ley 230. El presupuesto de partida es radicalmente diferente. El Reglamento vigente es hijo de una ley; el que estará vigente a partir del 1 de enero es hijo de otra ley. Y por tanto, las comparaciones hay que matizarlas en todo caso.

Se ha comentado antes —y lo ha dicho también José María— algo que es absolutamente cierto y que tiene que ser objeto de vuestra consideración como piedra sobre la que se ha construido este Reglamento, porque es la misma piedra sobre la que se construyó la



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ley, y es el acercamiento que vais a ver en este conjunto normativo a la Ley 30/92.

A nuestro derecho, a nuestro Derecho Tributario siempre se le ha considerado como una isla y, además, esta consideración siempre ha sido hecha como crítica, no como algo positivo, sino como una crítica, y dice: "Una isla en el ordenamiento administrativo, en el Derecho Administrativo español". La ley dio los primeros pasos en la exposición de motivos del texto legal, está dicho negro sobre blanco que se trata de producir un acercamiento entre la norma tributaria y la norma de derecho común, de ahí la estructura, y de ahí muchas de las cosas que en los próximos minutos yo voy a, simplemente, tratar de localizaros en el texto para que cuando afrontéis el estudio del mismo las tengáis en consideración.

Efectivamente es un Reglamento que toca muchos palos, está muy influenciado por la Ley 30/92, pero por una sola razón, quiero insistir en ello, porque la ley que es desarrollada está muy influenciada por la Ley 30/92. Este Reglamento supone un cambio en nuestra forma de trabajar, por así decirlo, en lo que se refiere al conocimiento de la norma, y es la primera observación que os querría hacer. Vamos a remontarnos cuatro años atrás. Hasta el 1 de julio del 2004, en materia inspectora, ¿qué estábamos aplicando como norma de procedimiento?

No estaríamos aplicando la Ley General Tributaria, ¿no? Yo creo que no. Estábamos bebiendo directa, específica y casi exclusivamente del Reglamento General de la inspección, el actualmente vigente. Desde el 1 de julio del 2004, eso cambió. Y hemos estado aplicando durante los últimos tres años, una parte muy importante en procedimiento inspector, que está directamente regulada en ley, y otra parte hemos seguido, o en otra materia, hemos seguido utilizando el Reglamento de la inspección actualmente vigente en aquello que no había sido objeto de derogación tácita por parte de la Ley General Tributaria.

Ahora mismo estamos manejando pues, a fecha 21 de noviembre, dos textos procedimentales, la ley y el Reglamento en aquello que no se opone a la Ley General Tributaria. A partir del 1 de enero de 2008 vamos a tener que manejar tres bloques normativos, tres.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Este es el primer comentario técnico que hago, si se me permite la expresión de 'técnico'.

Hay que utilizar la ley como hasta ahora, evidente, primer bloque.

Segundo bloque, la parte de este Reglamento de Aplicación de los Tributos, que se desarrolla bajo el epígrafe genérico de "Normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos", que no está en el Título V del Reglamento que es el que se refiere a inspección, está en el Título III del Reglamento, que se aplica a todo el procedimiento de aplicación de los tributos.

Y el tercer bloque normativo es la parte específica del procedimiento inspector, Título V del Reglamento.

Algún asesor, algún profesional del otro lado de la mesa me ha dicho: "Hombre, la verdad es que es fantástico que hayan reducido ustedes la regulación reglamentaria del procedimiento, porque hay muchos menos artículos".

No es así, porque si sumamos lo que la ley asumió o elevó a rango legal, que antes estaba en el Reglamento, más la parte de normas comunes que están en medio de este Reglamento de Aplicación de los Tributos, más los 31 artículos específicos de inspección, no hay menos regulación del procedimiento inspector. Si me apuran, yo creo que hay más. Lo que pasa es que hay que tener en cuenta que está encastrada en tres bloques perfectamente diferenciados.

Lo que me gustaría es simplemente centrar esos bloques para que viéseis, o lanzar mensajes que os permitiesen en esa lectura/estudio, que todos vamos a tener que hacer durante las próximas semanas, localizar las cuestiones, yo no sé si son más trascendentes o menos, pero cuestiones que en todo caso deberían ser leídas con mayor detenimiento y a lo mejor dos o tres veces.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Os decía hace un minuto que hay que tener en cuenta tres bloques normativos, no toco la ley, la ley ya la estáis transitando desde hace tres años y pico.

Me voy a centrar en lo que es Reglamento general de aplicación, en aquellos aspectos que tocan cotidianamente a la actuación de la inspección de los tributos, y perdón por... Bueno, no, perdón no. Cuando yo hablo de la inspección de los tributos, evidentemente, no estoy haciendo referencia solo a la inspección financiera y tributaria; también estoy haciendo referencia a la inspección de aduanas e impuestos especiales. Personalmente, siempre creo que todos nos centramos cuando hablamos de inspección, en inspección financiera y tributaria. Y orillamos, inconscientemente, muy probablemente, la otra rama de nuestra actuación inspectora, que es aduanas e impuestos especiales. El Reglamento, íntegramente, en todo lo que toca a inspección, se aplica en ambos sectores, íntegramente.

Por lo tanto, empiezo con esa parte de normas comunes a las que yo personalmente —y es una opinión personal, absolutamente personalísima— le doy extremada importancia, y que ojo, como lo he dicho, redundo sobre ella, y me perdonáis por la pesadez, todo lo que digo a continuación también sirve para gestión y supletoriamente para recaudación. Porque este Reglamento regula lo que la ley define como aplicación de los tributos, aplicación de los tributos a los efectos de la Ley General Tributaria es toda la actuación o actividad de información y asistencia, todo gestión tributaria, todo inspección y todo recaudación. Lo único que la Ley General Tributaria excluye del concepto de aplicación de los tributos es revisión y potestad sancionadora. Todo lo demás entra aquí a fuego. Por tanto, para los que no estéis ahora mismo destinados en cartera, la primera parte, ésta a la que le voy a dedicar los siguientes quince minutos, es de aplicación directa igualmente. Me da igual que estemos abriendo una comprobación o una verificación de datos en una administración de la Agencia Tributaria o una comprobación de valor en el seno o en el desarrollo de la actividad de una comunidad autónoma o una comprobación censal realizada por cualquier órgano de la Administración, o un procedimiento inspector.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Dicho esto, os redirijo directamente al Artículo 87 y siguientes del Reglamento, que son los que tocan esa parte de normas comunes que vamos a tener que manejar todos. De nuevo, tomando como referencia palabras de José María, incido Ley 30/92, Derecho Administrativo, puro y duro.

Cualquiera de nosotros, si no ya en la carrera sí en la oposición, necesariamente tuvimos que manejarnos con el derecho administrativo. Y cualquiera de los manuales que pudimos utilizar en aquella época, cualquier manual al uso de derecho administrativo, sigue exactamente siempre la misma técnica a la hora de exponer o desarrollar un procedimiento que es en la del inicio, tramitación y terminación. En esta parte del Reglamento se sigue exactamente la misma técnica. De forma que el estudio de esa norma, en mi opinión lo debemos abordar con el siguiente esquema mental: normas generales de cualquier procedimiento, incluido el de inspección, en el inicio; normas generales de cualquier procedimiento, incluido el de inspección, en la tramitación; normas generales de cualquier procedimiento, incluido el de inspección, en la terminación. A eso se reduce esta parte, conceptualmente hablando.

¿Qué se ha dicho en el Reglamento que deberíamos tener en cuenta en inspección? Lo centro en inspección, permitidme, pero insisto, de aplicación a cualquier otro procedimiento. El procedimiento inspector es el paradigma de los procedimientos tributarios o de los procedimientos de aplicación de los tributos que se inicia de oficio. Hay por ahí una teoría, con la que yo no comulgo, según la cual eso que la ley habilita, que es que el contribuyente pueda solicitarme la conversión de una comprobación parcial en una comprobación general, hay quien dice que eso es iniciar un procedimiento. Yo no estoy de acuerdo porque la ley no lo regula así. La ley de lo que habla es de un procedimiento ya iniciado, que podrá convertirse en otra cosa si el contribuyente lo solicita. Cosa distinta es que yo, inspección, decida utilizar uno de dos mecanismos, que es o ampliar o cerrar y abrir otro procedimiento. Pero en cualquier caso, no hay un inicio instado por el contribuyente, nunca. Siempre estamos hablando de un procedimiento iniciado de oficio por la Administración. En el inicio de oficio del procedimiento inspector, las



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

reglas son bastante básicas y claras, y son las que reproduce el Reglamento en esta parte común: acuerdo expreso, decisión de abrir el procedimiento inspector, contenido de ese acuerdo expreso.

Fundamental, ¿cómo se comunica al contribuyente ese acuerdo? Las dos formas clásicas con las que actuamos: o le mando la carta citándole y requiriéndole, o me persono e inicio el procedimiento en vivo y en directo con el contribuyente. Especialidades, en este segundo caso váis a ver en el Reglamento una norma, que no es nueva en nuestro derecho, y es un recordatorio. Si yo he movido ficha, yo he abierto, he iniciado de oficio, determinadas cosas que haga el contribuyente van a tener determinado efecto. Si yo he movido ficha, he iniciado y he comunicado ese inicio, y usted presenta declaraciones, autoliquidaciones, hace ingresos, lo de siempre, las autoliquidaciones, las declaraciones las tendré en cuenta dentro del proceso de regularización que yo he abierto. Si usted hace ingresos tendrán el carácter de ingreso a cuenta. Nada nuevo bajo el sol en ese sentido. Eso es por lo que se refiere al inicio, aquí no voy a tocar el tema del inicio de instancia, porque insisto, no estamos en esa situación.

Vais a encontrar normas importantes en lo que a la tramitación se refiere. En esa primera parte vais a ver una norma que nos hemos traído del Reglamento de la inspección, porque vuelvo a utilizar tu intervención, para decir que, efectivamente, el Reglamento originario y el actual se adelantaron a muchas cosas. Y curiosamente, muchas cosas de las que se dijo en su día solo para el procedimiento inspector eran perfectamente extrapolables a cualquier otro procedimiento. Eso es lo que hemos hecho en este Reglamento, no dejar determinadas cosas solo predicables en el procedimiento inspector, sino traérnoslas a otros.

¿Qué cosas son esas? En la parte de tramitación vais a encontrar lugar y horario de las actuaciones. Reglamentariamente esto siempre ha estado en el Reglamento general de la inspección, pero que yo sepa —y miro a determinadas personas que hay aquí, o me miro a mí mismo— todos los procedimientos que yo he desarrollado, se han desarrollado en un lugar y en un horario. Aunque no hayan sido de inspección, normal general.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Aprovecho esto para hacer otra advertencia. En este Reglamento, no podía ser de otra forma, se ha aplicado el principio general de derecho de primacía de norma especial sobre norma general, de forma que, en los artículos 87 y siguientes del Reglamento, lo que hay son, insisto, normas generales. Ocasionalmente, en la norma de procedimiento concreto que regula un procedimiento específico en los títulos cuarto y quinto, puede haber una norma sobre determinada materia que diga otra cosa, norma especial sobre norma general, sin problema.

Lugar y horario de las actuaciones, ejemplo perfecto para describir lo que les estoy comentando. Hay una regla genérica para el lugar y horario de las actuaciones, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Cuando lleguéis a la parte específica de inspección, veréis que hay una regla específica, en procedimiento inspector será aquella regla específica la que se aplique, no la general.

También he de advertiros de otra cosa. Evidentemente, si el Reglamento hace el esfuerzo de traerse a una parte común, todo lo que considera común, lo que no hemos hecho es llenar de especialidades la otra parte. Estaríamos desvirtuando la finalidad que se persigue.

Lugar y horario de las actuaciones, distingo entre que actuemos en nuestra oficina pública o en la oficina del interesado.

Nada nuevo bajo el sol en lo que a la protección constitucional del domicilio se refiere, siempre nos quedará la posibilidad de acudir a la autorización judicial.

Plazos de tramitación de cualquier procedimiento, en el Reglamento vais a encontrar una regla que tiene por finalidad, básicamente, y este principio inspira toda esta parte del Reglamento, una regla que nos permita en la misma situación, que todos hagamos lo mismo.

Yo siempre comento que hay una cosa contra la que yo nunca he tenido argumento, cuando un asesor fiscal me la ha espetado, y probablemente muchos de vosotros os habéis encontrado exactamente



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

en la misma circunstancia: “Verá, tengo estos dos supuestos en mi mesa, en mi despacho. ¿Podemos concluir que son análogos?”, “Sí”; “Pues en esta oficina tributaria me han dicho esto, me han dado esta solución y en esta otra me han dado esta otra. ¿Cuál de las dos es la buena?”. Yo puedo decantarme por una u otra, sin duda. Contra lo que no tengo defensa es contra por qué en un sitio decimos una cosa y en otro decimos otra. Y no son temas de interpretación de la norma sustantiva, estoy hablando de cuestiones de procedimiento que es lo que me trae a mí esta mañana aquí.

Pues norma homogénea, para que cada vez que os pidan o un contribuyente solicite: “Deme más plazo para atender el requerimiento”, “Deme más plazo para comparecer”, “Deme más plazo para formalizar una garantía”, “Deme más plazo para algo de trámite”, que todos tengamos clara la regla de cómo le tengo que contestar o en qué plazo, qué pasa si no le contesto, cómo me lo tiene que pedir, en qué plazo me lo tiene que pedir. Todo eso como norma común para cualquier procedimiento.

Igual que es norma común para cualquier procedimiento otra cosa que está en esta parte del Reglamento, que es la regulación del derecho que el contribuyente tiene a aportar documentación y a hacer alegaciones, que siempre trato de distinguir esta última parte, la de hacer alegaciones, siempre trato de distinguirla del trámite de alegaciones que es otra cosa.

En el Reglamento vais a encontrar la regulación del procedimiento para aportar documentos, para hacer cualquier tipo de alegaciones a lo largo del procedimiento y al lado, tres artículos después, la regulación de los trámites de alegaciones y de audiencia como tales trámites procedimentales.

Son distintos, absolutamente distintos.

Un contribuyente bien asesorado, probablemente empieza a hacer alegaciones desde el principio, empieza a presentar papeles y cuando le abramos el trámite de audiencia o el trámite de alegaciones,



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

probablemente lo que haga es ponernos sobre la mesa de nuevo todo lo que ya nos aportó en el expediente.

Son dos derechos distintos que tienen la única finalidad de proteger algo, sobre lo que quizás en otra ocasión podríamos hablar, algo que nos preocupa vulnerar: el principio de defensa. Y claro, a lo mejor podríamos hablar, porque la doctrina del Supremo en ocasiones nos sorprende, por desconocida, y a veces somos más garantistas de lo que la norma establece. Lo dejo ahí. Ahora bien: que nadie vaya a omitir trámites de audiencia y de alegaciones, porque podemos encontrarnos con un problema.

Además, vais a encontrar dentro de todo lo que significa la tramitación del procedimiento, el desarrollo de una serie de derechos que están en el 34 de la Ley y que había que desarrollar. ¿Cuántas veces nos pide un contribuyente que le digamos cómo está el procedimiento? El "¿Qué hay de lo mío?". Esto en el ámbito del procedimiento inspector es probable que se de menos, por cuanto que el desarrollo dilatado de las actuaciones mantiene, quieras que no, informado, no tanto al contribuyente como al representante con el que normalmente estamos funcionando. Pero hay multitud de procedimientos de aplicación de los tributos en los que esta petición se realiza, incluso informalmente de manera obsesiva. El ejemplo paradigmático es, los procedimientos de devolución. "¿Cómo está mi devolución?". Ese "cómo está mi devolución", si lo tengo que calificar de alguna forma es el ejercicio del derecho a conocer el estado de tramitación.

Nueva norma para transitar por ese, o para dar cumplimiento a ese derecho suyo, obligación mía, con una sola intención o básica, que todos contestemos con el mismo esquema de contestación, el que dice el Reglamento y ya está. Una contestación suficiente pero sistematizada, punto. Y que no contestemos en una Administración una cosa y en otra Administración otra, o lo que es peor, que no contestemos.

Derecho de acceso a archivos, registros, obtención de copias, todos ellos predicables en cualquier procedimiento, comenté antes, trámite de



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

audiencia, trámite de alegaciones, límites temporales para que el contribuyente pueda accionar después de cumplidos o cubiertos esos trámites de audiencia y de alegaciones, regulación de la documentación de todas nuestras actuaciones.

En cualquier procedimiento de aplicación de los tributos os encontráis con tres tipos de documentos, os podéis encontrarlos. Y de hecho, es que los expedís vosotros.

Comunicaciones, diligencias, informes, norma común para todos ellos.

En esta parte común, el único documento que no vais a encontrar son las actas de inspección ¿Por qué? Porque las actas de inspección son un documento administrativo exclusivo del procedimiento de comprobación e investigación, alias inspección. Eso, las actas están al final, en los 31 últimos artículos del Reglamento, en la parte específica de inspección. Pero si tenéis que conformar o incoar una diligencia dentro de un procedimiento de comprobación, no vayáis a buscarla a la parte de inspección. Tenéis que venir a buscarlas aquí, con el detalle que se ha considerado necesario de qué contenido tiene que tener una comunicación, qué contenido tiene que tener una diligencia, cómo formalizo una diligencia, quién firma la diligencia, qué pasa si no se firma la diligencia, qué pasa si se niega en recibir la diligencia, qué supuestos son idóneos para ser diligenciados.

Informes, el Reglamento es bastante laxo en este punto, de nuevo, por la Ley 30/92. La Ley 30/92 dice claramente que salvo que la norma diga otra cosa, los informes serán facultativos y no vinculantes. La ley ha establecido como preceptivos muchos informes, allí están. El Reglamento lo que hace es apuntar otras posibilidades en lo que se refiere a la posibilidad de emitir informes por parte de la Administración, de cualquier órgano de la Administración. Aunque es cierto, que esta actividad de información se suele materializar en la práctica, en los órganos de inspección.

Además, en esta parte de normas comunes vais a encontrar otra cosa. ¿Recordáis? Normas generales en el inicio, normas generales en la



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

tramitación, normas generales en la terminación. En la terminación, en este Reglamento, vais a encontrar algo “tan poco importante” —la ironía supongo que se detecta en mis palabras— como lo que afecta a la duración de los procedimientos y las causas que permiten que congelemos el cronómetro o el reloj en esos procedimientos.

Esta parte del Reglamento materializa algo que tenéis que tener presente, y perdonad porque estoy diciendo cosas que en muchas ocasiones son más que evidentes. No debemos aplicar normas de procedimiento utilizando solo la norma reglamentaria, hay que tener la ley al lado. Ejemplo de lo que os estoy diciendo es precisamente esta parte del desarrollo reglamentario. En el desarrollo reglamentario se regula la terminación de los procedimientos, pero la norma sustantiva no está en el Reglamento; la norma sustantiva está en la ley, a partir del artículo 100 de la Ley. La ley es la que determina la duración de los procedimientos, la que determina cuándo hay que entender que un procedimiento ha terminado, las reglas de silencio, las reglas de caducidad, todo eso está en la ley.

La ley añade una cosa, que es la que traemos al Reglamento porque había que desarrollarla, las causas de interrupción justificada y las dilaciones no imputables.

Con una observación por mi parte: el tema de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables, mentalmente —por decirlo de alguna forma—, lo tenemos encastrado todavía, estoy casi convencido, yo por lo menos, en el procedimiento inspector. ¿A alguien de gestión, se le ha ocurrido alguna vez, desde el 1 de julio de 2004, invocar interrupciones o dilaciones? No es lo habitual. Yo voy preguntando por ahí. No es lo habitual, y sin embargo si se ha hecho, está perfectamente hecho desde el 1 de julio de 2004 porque las interrupciones y las dilaciones la ley se las trajo a las normas comunes, y se predicán de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, de cualquiera. Eso significa que a partir del 1 de julio de 2004...

Habéis jugado con trampa, quién me ha contestado que si a la pregunta es gente de los órganos centrales, yo he preguntado en la territorial en



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

los últimos meses, y esto no es lo habitual, y he preguntado en el otro lado de la mesa, y me han contestado normalmente que no en la territorial. Y yo creo que es por lo que os estoy diciendo, porque mentalmente lo seguimos manteniendo esencialmente en el seno de inspección, porque es el Reglamento de la inspección de los tributos el que contiene la regulación reglamentaria de esa materia. A partir del 1 de enero de 2008, el desarrollo reglamentario de las dos figuras está en el Reglamento de Aplicación de los Tributos, en la parte de normas comunes, y creedme si os digo que esta materia fue especialmente compleja en la tramitación del procedimiento, muy compleja.

¿Por qué? Como recordáis todos, la Ley General Tributaria establece, en cuanto a la duración de los procedimientos, una regla bastante limpia. Los procedimientos de aplicación de los tributos, tendrán la duración que se establezca en norma, si la norma no dice nada seis meses como máximo, salvo que la ley haya establecido uno mayor. La ley estableció uno mayor en dos procedimientos: el de inspección doce más doce, y el de apremio que no tiene plazo. Fuera de eso, todos los demás van a seis o a menos.

La lectura que se hacía de las interrupciones o de las dilaciones, podréis entender que era bastante directa y simple, pero no por incorrecta, lo de simple es por sencilla.

Se alega en contra de la regulación reglamentaria que “el legislador coge y marca un plazo de seis meses para cantidad de procedimientos, y van ustedes y en el Reglamento de Aplicación de los Tributos empiezan a meter congeladores que hacen que ese plazo de seis meses vaya a más”. Respondemos: “Pues sí, pero es que la ley nos ordena que desarrollemos reglamentariamente las interrupciones justificadas, y era necesario ejemplificar con las dilaciones no imputables a la Administración”.

En el Reglamento, artículos 103 y 104, se contiene la tasación de las causas de interrupción justificadas, más allá de las que actualmente contiene el Reglamento vigente, hay más, y se contiene la



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ejemplificación de las dilaciones no imputables a la Administración, mucho más allá de lo que actualmente dice la norma.

Ojo, en uno y otro caso —perdón por lo evidente—, nadie nos quita la carga de la prueba a nosotros, de que han concurrido o una o la otra.

Además, os sorprendería ver que la gente todavía, el profesional del otro lado de la mesa, en muchas ocasiones no se ha percibido de la distinta dicción que la ley utiliza al referirse a las dilaciones. Todavía se sigue hablando, y no es lo peor que se siga hablando, sino que se sigue teniendo en la cabeza que las dilaciones son imputables al propio obligado tributario, que es lo que decía la norma antes de la entrada en vigor de la Ley 58. La norma vigente habla de, la ley, no el Reglamento, habla de dilaciones no imputables a la Administración, que es radicalmente distinto. En todo caso, la prueba es nuestra, a nosotros nos corresponde, lo que tenemos que probar es algo radicalmente distinto, radicalmente distinto. Tengo que probar que no es imputable a mí. Y si me apuráis, en una terminología muy poco técnica, me da igual a quién sea imputable. Que no sea imputable a mí, eso es lo que dice la ley, y lo tengo que probar en todo caso. Además de esto, e insisto, toda esta materia de las interrupciones y de las dilaciones, predicables de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, no solo del de inspección.

Luego vais a ver en esa parte de normas comunes, una serie de artículos que tratan de dar respuesta a algunos problemas que tradicionalmente se nos han planteado en nuestro sistema, cuando el obligado tributario tenía la condición de ente carente de personalidad jurídica, o cuando nos encontrábamos con un contribuyente citado que fallecía, o cuando nos encontrábamos con un contribuyente, sujeto pasivo, concursado o en liquidación o con un no residente. Hay cinco supuestos en concreto que obedecen a estos que os he citado, y alguno más, en los cuales la problemática era sencilla de localizar, pero no fácil de resolver: en esos casos ¿a quién cito? ¿a quién le doy entrada en el expediente? ¿con quién actúo? ¿A quién le comunico? ¿A quién notifico? ¿A nombre de quién resuelvo o liquido? Que no es exactamente lo



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

mismo. Toda liquidación no deja de ser una resolución, pero no toda resolución es una liquidación.

En ese grupo de artículos, para establecer una norma homogénea, y de nuevo, que todos tratemos de dar la misma respuesta en la misma situación, os encontráis con lo que puede ser una solución razonable para esas preguntas que acabo de formular.

Y exactamente, con el mismo sentido, y ahí acaban básicamente las normas comunes, vais a encontrar alguna novedad en materia de notificaciones, en esta parte de normas comunes, abriendo la vía a algo que había sido una reclamación por parte de la sociedad, que era: "Permítannos utilizar alguna otra vía para que se nos notifique", esa otra vía eran los apartados postales. En los apartados postales se ha admitido la posibilidad de que se designe un apartado postal a efectos de notificaciones sin mayor problema; eso sí, el contribuyente que solicite esa vía deberá leerse muy detenidamente el Reglamento, porque la Administración lo que no hace es mandar al apartado postal y quedarse quieta esperando a que usted lo retire o que no lo retire. La regla es bastante lapidaria y limpia en ese sentido. Cada vez que mandéis una notificación a un apartado postal, el undécimo día estará notificado, haga lo que haga el contribuyente, que lo saca del apartado postal, perfecto, ¿que lo saca después? Perfecto. La notificación, legalmente se habrá producido y tendrá efectos.

Todo esto que he tratado de condensaros en veinte minutos lleva un rato leerlo, porque los artículos son extensos, no hay artículos cortitos en este Reglamento.

Lo que más me importa es tratar de trasladaros la idea de que esto se aplica también en el seno del procedimiento inspector, además de en todos los demás procedimientos de aplicación de los tributos. Y para mis compañeros o para los compañeros que hay del área de recaudación recordarles que el artículo 1 del Reglamento, no era necesario decirlo, pero lo hemos dicho para que no se nos olvide, lo dicho en este Reglamento tiene carácter supletorio en materia recaudatoria.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Se me había olvidado una cosa, y perdón.

Para que no nos equivoquemos, o con la sana intención de que no nos equivoquemos, en esta parte de normas comunes, se ha regulado una cosa trascendente, trascendente: la representación, la representación legal, la representación voluntaria y normas comunes predicables de una y otra representación. Leed esos artículos, son tres artículos, el 110, 111, 112, porque establecen la regulación que hemos entendido la más completa de la que hemos sido capaces de dotarnos, no solo a nosotros, también al contribuyente, para evitar incurrir en problemas como consecuencia de un vicio en una representación. Una regulación extraordinariamente extensa en relación con eso, con presunciones, supuestos de ratificación, materialización del principio de que nadie pueda ir en contra de sus propios actos. Leámoslo, los de este lado de la mesa, y los del otro lado. Os sorprendería si os dijese que ayer un asesor fiscal me preguntó: “¿Me puede usted decir la diferencia que hay entre mi actuación como asesor y como representante?”. Y era una persona mayor, no era un neófito en estas lides.

Aquí no voy a preguntar porque todos tenemos clara la diferencia entre asesor y representante. Por si acaso, en el Reglamento también está dicha la diferencia entre una y otra.

Pegamos un salto y nos vamos a la parte especial de inspección en la que hay algunos apartados, algunos puntos, que seguramente leeréis con más atención que otros porque contienen alguna novedad. Lo que pasa es que yo sigo diciendo que en procedimiento inspector —es mi opinión de nuevo— es donde menos cambios probablemente hay en el Reglamento, porque los cambios ya los introdujo la ley.

Y aquí, partiendo de que en todo el Reglamento hemos aplicado el principio no jurídico de “los experimentos con gaseosa”, en muchas partes del Reglamento todo aquello que funcionaba razonablemente bien se ha decidido mantenerlo con una línea continuista. A pesar de lo cual, como podréis imaginar, en 197 artículos hay novedades, claro.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

La parte de inspección está en los 31 últimos artículos, 166 y siguientes.

Vais a ver normas organizativas, normas en relación con las facultades de los órganos de la inspección, muy continuistas respecto del Reglamento general de la inspección vigente.

En materia de organización, llamo la atención sobre una cosa que consideramos necesario decir en el Reglamento, para dejar en sede reglamentaria algo que afortunadamente se recondujo a tiempo. Sabéis que hace no demasiado tiempo, alguien tuvo éxito cuando invocó que se producía indefensión si a un contribuyente no se le comunicaba de las causas de su inclusión en plan. ¿Recordáis aquello? Eso se recondujo afortunadamente, y en el Reglamento lo único que hemos dicho es lo que parece evidente. Sin inventarnos nada por otra parte. La inclusión en plan de un contribuyente es un acto de mero trámite y, por lo tanto, no susceptible de ser recurrido. Además, no vamos a entrar en el fondo del asunto, pero yo no sé cómo se puede vulnerar el principio de defensa, por —entre comillas— hurtar esa información al interesado. En todo caso es un tema que creo que está muerto, y que por eso no merece la pena dedicarle más tiempo. No obstante, lo hemos dicho en el texto reglamentario expresamente.

Facultades, las de toda la vida, en lo que se refiere a el examen de la documentación, qué documentación tiene que estar a disposición, en qué lugar puedo realizar el examen de la documentación, según de qué documentación se trate, el derecho de entrada y reconocimiento de fincas. De nuevo, ojo ahí, alguna presunción en relación con esa entrada y reconocimiento de fincas, con alguna novedad en eso que digo de presunción. Si yo solicito la entrada, y quien tiene la facultad de permitírmela me la permite y yo entro, de la normal actuación del mismo se deducirá que ese consentimiento se ha producido. En fin, alguna cuestión nueva.

Obligación de atender a los órganos de inspección, ahí lo único que hemos hecho ha sido aglutinar bajo un solo artículo un par de artículos



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

que actualmente están separados en el Reglamento General de la Inspección.

Y lo que decía antes, una norma específica en lo que se refiere al lugar de las actuaciones de inspección. Por lo tanto, será esta la regla que rija en ese procedimiento, no la encadenada en las normas comunes.

La documentación, especialidades. ¿Qué especialidad hay en la documentación de las actuaciones inspectoras? La dije antes, las actas. Regulación de las actas desde dos ópticas por así decirlo, desde la óptica de cómo se formaliza un acta, cualquiera que sea, y desde la óptica de cómo se tramita un acta, ahora sí, en función de su tipología. Acta con acuerdo, acta de conformidad, acta de disconformidad, y en lo que se refiere a la formalización que es común para todas las actas, lo de siempre, quién firma, cómo hay que identificar al firmante, qué pasa si no quiere firmar, qué pasa si no puede firmar, qué pasa si se niega a recibirla.

Contenido mínimo del acta, en lo que se refiere a su cuerpo, obligaciones, situación de la contabilidad... Realmente, ninguna novedad en este punto, salvo la plasmación reglamentaria en norma positiva con mayor nivel de detalle de estas situaciones.

En esa materia vais a encontrar otra cosa que sí que probablemente sea una novedad, el desarrollo reglamentario de la posibilidad que tenemos de adoptar medidas cautelares en el seno de inspección. Ese desarrollo reglamentario se refiere a las medidas cautelares del 146, las que están en la ley concebidas para asegurar prueba del hecho imponible, desarrollo del procedimiento para adoptarlas, atribución, uno de los pocos casos en los que se ha realizado una atribución de competencias en el Reglamento por debajo del delegado, porque la adopción de estas medidas cautelares se ha radicado en el órgano que liquida, en el Inspector Jefe. De las pocas ocasiones en las que hemos ido por debajo del delegado, para atribuir competencias en el Reglamento; cómo hay que adoptarlas, en qué consisten, la definición de cada una de ellas, alegaciones del contribuyente, mantenimiento, conservación, modificación. Y no hemos dicho una cosa que me permito deciros a vosotros ahora, aquí, al lado de las del 146 de la ley, recordad que



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

están las del 81 de la ley para asegurar el cobro, y esas también se pueden adoptar en fase de comprobación, no solo las del 146.

Además, vais a encontrar en la parte especial, algo que había que hacer en el Reglamento por orden de ley, la duración, doce más doce. Ese más doce, solo está habilitado por ley en determinadas circunstancias, especial complejidad u ocultación de actividades. En el Reglamento tenéis el listado de situaciones en las que podremos invocar "aquí hay especial complejidad", y el listado de situaciones en las que podremos decir "aquí hay ocultación de actividades", para proponer la ampliación del plazo de duración del procedimiento de comprobación.

Por ir acabando y no aburriros demasiado, también vais a tener el desarrollo en Reglamento de un mandato legal, que era eso que tanta trascendencia tiene, que es la calificación de la liquidación. Aquí tenéis que manejaros, ya lo sabéis mejor que yo, con el 101 de la Ley General Tributaria. Liquidación definitiva, liquidación provisional, regla general respecto de las liquidaciones dictadas en un procedimiento de comprobación e investigación, definitivas, salvo que la norma diga que son provisionales; 101.4 de la ley, apartados a) y b) y desarrollo en el Reglamento, tipología de las situaciones en las cuales la liquidación de inspección será provisional, no definitiva. Os recuerdo un matiz en este punto, la ley aquí de lo que habla es de liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección en el sentido de comprobación e investigación. Sabéis que en sede inspectora o los órganos de inspección también pueden hacer comprobación limitada. La liquidación derivada de una comprobación limitada hecha por un órgano inspector, siempre será provisional, no definitiva. La definitiva solo se predica de la que se deriva de un procedimiento de comprobación e investigación. Es decir, de inspección en sentido estricto. Y vais a encontrar una serie de normas finales, que, en función de dónde estéis trabajando en cada momento, van a tener más o menos trascendencia. Porque vais a encontrar reglas sobre la estimación indirecta, sobre todo —creo yo—, lo más significativo, cuándo habrá que entender que hay anomalías contables sustanciales, puerta clásica para abrir una indirecta. Vais a encontrar regulación de normas de procedimiento en relación con la comprobación de grupos en consolidación, normas de procedimiento,



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

qué tipo de acta incoó, cuándo incoó acta, cómo termino con diligencia, y lo más importante —en mi opinión, de nuevo—, ¿cómo influye, desde el punto de vista de la prescripción, mi actuación? Desde el punto de vista de la prescripción, en la dominante, cuando yo actúo con la dominada, y en las dominadas, cuando yo actúo con la dominante.

Vais a encontrar la regulación de otra cosa que había que hacer; sabéis el famosísimo Artículo 15 de la Ley General Tributaria, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, lo que vino a sustituir el fraude de ley. En el 15 de la ley se habla, o se establece que, llegado a esa situación en un procedimiento inspector, cuando se detecte la situación de un posible conflicto en la aplicación de la norma —con los problemas que la dicción de la ley plantee, ¿vale?, no entro ahí ahora—, habrá que acudir a un informe de una comisión consultiva, que decidirá o informará sobre si efectivamente allí hay conflicto o no. Pues en el Reglamento vais a encontrar cómo se integra esa comisión consultiva a los efectos del artículo 15, y algunas normas de procedimiento en ese tipo de situaciones.

Y vais a encontrar otra cosa, que lo siento, los que me conocen y han sido mis jefes, y aquí hay varios, saben que no soy un obseso de esto pero creo mucho en ello, que es el tema de la declaración de responsabilidad en sede inspectora. Es decir, que cuando regularicemos a un contribuyente, de allí, de esa regularización salga, no única y exclusivamente la obligación de pago declarada al sujeto pasivo, sino a cualquier otro en el que concurren presupuestos de hecho y de derecho para ser declarado responsable, superando incluso ya el matiz entre solidario y subsidiario.

En este sentido, la ley siempre contuvo norma, la Ley 58 profundizó en esa norma, y el Reglamento sigue en esa línea desde el punto de vista del procedimiento, claro, no desde el punto de vista sustantivo. También hay algún artículo referente a esta situación.

Y para acabar, solo una cosa más. Antes del 31 de diciembre de este año, la Agencia tiene que aprobar y publicar lo que el Reglamento denomina una norma de organización para atribuir las distintas



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

competencias que se derivan del ejercicio del desarrollo de cada uno de los procedimientos que aquí se contienen. Es la misma técnica que se utilizó con el Reglamento General de Recaudación, si recordáis, se aprobó el Reglamento, se publicó el 2 de septiembre de 2005, y no recuerdo si fue el 28, el 29, los últimos días de diciembre se publicó esa norma para recaudación. Ahora hay que hacer lo mismo para todo este Reglamento, de forma que el día 1 de enero todos tengamos sobre la mesa, para aplicar tributo y especialmente en el ámbito del procedimiento inspector, todos tengamos la ley, el Reglamento de aplicación de los tributos en los dos bloques, común, norma común y norma específica, y la norma de atribución de competencias, que determinará quién hace cada cosa en el procedimiento.

Por mi parte nada más, lo único que pretendía era trasladaros una imagen de lo que habréis leído ya, y por lo tanto mucho de lo que he dicho ya lo habréis interiorizado y tendréis vuestra propia opinión, y si no, pues simplemente tratar de establecer una breve guía de qué se contiene en la nueva norma.