



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LII Semana de Estudios de Derecho Financiero

Delimitación entre las funciones de inspección y gestión en la Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario

Dña. Cristina García-Herrera Blanco

Muchas gracias. Antes de empezar quisiera agradecer a la Fundación la invitación para participar hoy en la Semana de Derecho Financiero y, en especial, a Enrique Giménez-Reyna y a Javier Martín.

Entrando ya en el tema de mi ponencia, el título de la misma es “La delimitación entre las funciones de gestión e inspección”. Esta cuestión tiene su relevancia entre otros motivos porque las funciones que están previstas en la Ley General Tributaria, al menos algunas de ellas, son funciones que comparten, o que se consideran, tanto funciones de gestión como funciones de inspección. En consecuencia es necesario establecer algunas pautas para proceder a la correcta delimitación entre unas y otras, por la superposición que se produce, aparte de delimitación conceptual que algunas ocasiones se requiere.

La exposición que voy a proceder a desarrollar a continuación, teniendo en cuenta las limitaciones de tiempo, voy a realizarla siguiendo el siguiente esquema: primero, voy a hacer una referencia sucinta, muy breve, a la evolución de esas funciones de gestión y de inspección en los últimos años, partiendo de la anterior Ley General Tributaria, como contexto necesario para entender cuál es la situación en nuestros días. En segundo lugar, voy a desarrollar cuáles son las funciones de gestión diseñadas en el artículo 117 de la Ley General Tributaria, posteriormente las funciones de inspección del artículo 141, y luego me detendré brevemente en hacer referencia a alguna de estas funciones, en particular a la comprobación limitada y a la comprobación de valores, por esa superposición que existe en ambos casos.

Comenzando por la primera de las cuestiones, en su acepción tradicional y clásica, la gestión tributaria se ha entendido básicamente como liquidación de los tributos, es decir, la actividad consistente en liquidar el procedimiento, proceder a la instrucción de liquidación y dictar el correspondiente acto administrativo. Esta función dio nombre a los órganos que luego la tuvieron encomendada, que fueron los órganos de gestión. A esta función principal de liquidación, se le fueron sumando, a medida o como consecuencia de la complejidad que iba adquiriendo la aplicación de los tributos, otras funciones tales como la obtención de información o la asistencia a los contribuyentes.

De manera negativa, en este primer momento, se define la gestión tributaria como aquella actividad de aplicación de los tributos que no es ni recaudación ni inspección. Ese era uno de los sentidos que empleaba la anterior Ley General Tributaria al utilizar el término de gestión, aunque, como es sabido, la expresión gestión también se empleaba en un sentido más amplio. En concreto, en el artículo 90, se incluía la recaudación y la información dentro del concepto de gestión, y se procedía así a su separación respecto de la resolución de las reclamaciones.

Este sistema clásico, que descansaba fundamentalmente en la liquidación de los tributos, se alteró, y con ello se alteró también la concepción de la gestión tributaria. Y ello se produjo básicamente como consecuencia de dos motivos, por dos razones. En primer lugar, cabe citar la generalización de las autoliquidaciones, y en segundo lugar, la asunción por parte de los órganos inspectores de funciones liquidadoras. Como



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

consecuencia de esas circunstancias, los órganos de gestión quedaron prácticamente descargados de funciones, quedándoles funciones meramente auxiliares, incluso burocráticas, que consistían en un control meramente formal, y en la práctica de las liquidaciones que se derivaban de ese control formal. Sin embargo, el establecimiento de los impuestos personales sobre la renta, que iban acompañados de un sistema de pagos a cuenta muy desarrollados y del Impuesto sobre el Valor Añadido, hicieron que apareciese una nueva e importante función: la práctica de las devoluciones tributarias, conocidas como devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Como la inspección tributaria no podía asumir la tarea ineludible de proceder a la comprobación que exigían esas devoluciones, la solución pasó por atribuir funciones de comprobación a los órganos de gestión, facultades de comprobación que iban más allá de la comprobación meramente formal, y que recibieron el respaldo legal a través de la modificación del artículo 123 de la Ley General Tributaria a través de la Ley 25/1995, de reforma parcial de la LGT. Aunque estaba previsto entonces que se aprobase un Reglamento de gestión, como es sabido, este nunca llegó a aprobarse. Y lo que sucedió es que se promulgaron las normas indispensables, o bien en el ámbito de la Ley General Tributaria o en muchas otras leyes y Reglamentos que se iban aplicando en relación con los tributos en particular, fundamentalmente en relación con el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Además, los tribunales también fueron asumiendo en ese momento un papel muy importante y consiguieron dar respuesta a problemas que la aplicación de los tributos estaba generando en la práctica, que en principio no tenían una solución legal. Cabe citar, por ejemplo, el problema que se planteó en relación con la impugnación de las autoliquidaciones, que exigió la existencia de un acto administrativo provocado a instancias del contribuyente que era el que se podía impugnar.

La vieja Ley General Tributaria se había ido de esta manera adaptando a la nueva realidad que era la aplicación de los tributos. Llegamos así al año 1998 en el que la Ley sufrió una modificación muy importante a través de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Con ello, se hizo indispensable la aprobación de una nueva ley que pusiese orden y que entre otras muchas cosas permitiese una adaptación a la realidad de la aplicación de los tributos.

En relación con la Ley General Tributaria que se aprueba en el año 2003, lo primero que hay que remarcar es que desaparece esa concepción —como decía Enrique—, desaparece esa concepción amplia del concepto de gestión. Ahora se emplea el término aplicación de los tributos con lo cual ya se reconoce, lo cual es positivo, el hecho de que no haya que manejar un concepto amplio y un concepto estricto de gestión tributaria.

Por lo que se refiere al contenido propio de la gestión tributaria, la Ley General Tributaria del año 2003 opta por delimitar cuál es el contenido de esa gestión tributaria frente a la opción que se recogía en el informe al Anteproyecto que hizo el Consejo del Estado, en el que el órgano consultivo consideraba que en realidad no era necesario definir en qué consiste la gestión tributaria, sino simplemente atribuir la potestad para desarrollar las funciones gestoras. Cuestión distinta, sin embargo, sería determinar si para caracterizar oportunamente la gestión tributaria, y frente a la alternativa de enumerar de forma exhaustiva cada una de las funciones administrativas típicas de la misma, hubiera bastado —como en su momento planteó el Consejo de Estado—, con definir de forma genérica la gestión tributaria estableciendo que es aquella actividad de aplicación de los



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

tributos en la que se incardinan todas aquellas tareas que no se encuentran integradas en la inspección y en la recaudación, sin necesidad por tanto de enumerarlas en la ley y remitiendo al desarrollo reglamentario.

La Ley General Tributaria, como es sabido, se ha inclinado por el camino contrario y ha decidido enumerar las distintas funciones administrativas de gestión, aunque también es cierto que termina con una cláusula general de cierre que incluye todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos que no están integradas en las otras dos funciones.

En cualquier caso como aspecto muy positivo cabe citar que la regulación de la gestión tributaria en la Ley General Tributaria supone una regulación sistemática, unificada y suficiente, en una norma además con rango legal adecuado de todas las actividades administrativas que en la práctica venían desarrollando los órganos en el ámbito de la gestión. Así, actividades de tanta trascendencia como el reconocimiento de los beneficios fiscales o el control del cumplimiento de las obligaciones formales se recogen ahora en una norma de rango legal y, además, de aplicabilidad general. Lo mismo ocurría también con otro tipo de actuaciones, como las autoliquidaciones, que también estaban conectadas tradicionalmente al ámbito de la gestión, que por fin reciben la importancia que en la práctica tienen a través de su regulación legal.

Una cuestión importante a subrayar es que la recepción de todas estas tareas de gestión dentro de la gestión tributaria, se hace, sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, sin una conexión a un determinado tipo de órgano. Lo que se hace es, definirse funciones, procedimientos de gestión y no tareas que tienen que desarrollar los distintos órganos. Esto es lo que se hace, o lo que intenta hacer la ley siguiendo la recomendación del Informe para la reforma de la Ley General Tributaria del año 2001, aunque pese a intentar escapar de este tinte orgánico, no se consigue siempre, y en todos los casos como sucede por ejemplo cuando se desarrollan las funciones de inspección.

En cuanto a las concretas funciones de gestión, se recogen en el artículo 117, luego se desarrollan en mayor parte a través de la Ley. Con una ordenación bastante sistemática de la misma, se recoge la recepción y la tramitación de las autoliquidaciones, comunicaciones de datos y cualquier otro documento con trascendencia tributaria, la comprobación y la realización de las devoluciones previstas en la normativa de los tributos, el reconocimiento y la comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, y el control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar. Acto seguido, la ley se refiere a la realización de las actuaciones de control que derivan de las declaraciones, la comprobación limitada, la comprobación de valores, y por último la práctica de las liquidaciones que se derivan de estas actividades.

El artículo 117 por último, recoge también toda una serie de tareas o funciones de aplicación que tienen una menor importancia pero que también son necesarias para desarrollar una adecuada gestión tributaria, como son, la emisión de certificados tributarios, la elaboración y el mantenimiento de los censos tributarios, y por último, termina —como decía anteriormente— con una cláusula de cierre, que parece recoger todo aquello que no pueda calificarse como actuación de recaudación o de inspección.

Por su parte es el artículo 141 el que delimita cuáles son las funciones de inspección. Y a diferencia de lo que sucedía con anterioridad, en la anterior Ley General Tributaria que



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

había optado por reconocer solamente aquellas funciones que tenían mayor trascendencia, o sea, lo que era la comprobación de investigación, la obtención de información y la práctica de las liquidaciones, ahora sí se recoge de forma mucho más detallada, en lugar de dejar el desarrollo al texto reglamentario, se recogen todas las funciones de inspección enumeradas en una serie de letras. De esta manera, se ponen fin a las críticas que habían existido por parte de la doctrina en relación con la regulación anterior como consecuencia de la falta de regulación en una norma reglamentaria, pues podía ser considerado como falta de una habilitación legal suficiente de alguna de estas tareas. Y además, el artículo 141 permite que se produzca esa adaptación a la realidad, al igual que sucedió en el ámbito de la gestión, que como consecuencia del desarrollo resultaba imprescindible.

De todo este conjunto que se enumeran en el 117 y en el 141 de la ley, algunas de estas funciones son tanto funciones compartidas por la inspección y la gestión y, en particular, me voy a detener por su importancia, en hacer referencia a dos de ellas: primero, a la comprobación limitada y, en segundo lugar, a la comprobación de valores.

Comenzando por la comprobación limitada, dentro de las distintas comprobaciones que se pueden realizar con diferente intensidad y diferentes medios, la comprobación limitada es la comprobación que se halla a medio camino entre la verificación de datos y la inspección, a la que algún autor se ha referido como una “mini inspección” y como digo, constituye, primero una función de gestión, pero se califica en realidad como procedimiento de gestión. Y luego, por otro lado, también el artículo 141 opta también por considerar que la inspección de los tributos podrá realizar actuaciones de comprobación limitada. Cuando el artículo 141 determina la posibilidad de realizar este tipo de actuaciones por parte de la inspección, establece sin embargo que deberán realizarse conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de la ley, lo que implica que, cuando los órganos de la inspección de los tributos quieran llevar a cabo estas actuaciones de comprobación limitada deberán seguir en todo las normas establecidas para una función, que es de gestión, los preceptos citados.

La asunción de funciones de comprobación limitada por parte de la inspección ha recibido bastantes críticas, críticas de todo tipo, porque fundamentalmente, en el sentido o en relación de la seguridad jurídica de los contribuyentes, por el hecho de que estas actuaciones con el mismo alcance puedan ser realizadas por distintos órganos.

El procedimiento de comprobación limitada, como ya he dicho se puede atribuir tanto al órgano gestor como al órgano inspector, con los mismos requisitos y con los mismos efectos. En principio, y de acuerdo con lo que está establecido en la ley, resulta discrecional para la inspección llevar a cabo esa comprobación limitada como función de gestión o como función de liquidación. Y el Reglamento no ha establecido ninguna pauta, no ha establecido criterios que permitan limitar en alguna medida esa discrecionalidad.

El órgano inspector, en principio, debería reservarse la comprobación limitada para aquellos supuestos, aquellos casos en los que no pareciese necesario, a la vista de las circunstancias del caso, el inicio del procedimiento inspector con los medios y facultades más desarrolladas que el mismo implica, sino que se considerase suficiente el empleo de los medios más limitados que se prevén para la comprobación limitada. Por otro lado, también cabría la posibilidad no desdeñable de que se produzca un traslado de expediente de un órgano a otro. Es decir, que si el órgano inspector llega a la conclusión



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

de que resulta suficiente con seguir el procedimiento de comprobación limitada, podría hacer llegar ese expediente al órgano gestor, para que sea quien se encargue del mismo.

Una cuestión de indudable importancia y de más trascendencia en el ámbito de la comprobación limitada es la relativa a los efectos que produce la comprobación limitada, ya sea llevado a cabo en vía gestora o en vía inspectora, en relación con una inspección posterior. El artículo 140, que se ocupa de esta cuestión, en su apartado primero comienza señalando que una vez que se ha dictado una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, al que se refiere la letra a), del artículo 139, apartado segundo. Es decir, que en relación con ese objeto comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, si se quisiese en principio realizar una nueva comprobación, habría que acudir al artículo, a las posibilidades de revisión que ofrecen los artículos 203 y siguientes de la ley.

Sin embargo, el precepto acto seguido establece una excepción a esta previsión, al establecer que ello se producirá salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o en una inspección posterior aparezcan nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la citada resolución.

Aparte del reconocimiento explícito que supone en la ley la posibilidad de volver a realizar otra comprobación limitada posterior, lo cual ya en principio pueda parecer excesivo, aparte de ello lo cierto es que solo será posible realizar esa comprobación limitada posterior o una inspección si se descubrieran nuevos hechos o circunstancias. Es decir, ésta no sería posible si lo que sucediese es un cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración Tributaria. Y siempre que además resulten de actuaciones distintas y especificadas en la resolución, podría admitirse la nueva regularización.

Esa nueva regularización sólo podría producirse cuando se dieran de forma cumulativa las dos circunstancias ya citadas: que apareciesen nuevos hechos en relación con el objeto comprobado y que, además, éstos resulten de actuaciones distintas de las que ya se han realizado y de las que han quedado constancia en la resolución.

Una muestra, sin embargo, de la confusión que se produce entre la inspección y la gestión se pone de manifiesto en el apartado siguiente del artículo 140, en el apartado 2, en el que se recoge una norma típica del ámbito de la inspección: aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiese mostrado su conformidad expresa, estableciéndose que no será posible la impugnación salvo que se demuestre que incurrió en error de hecho.

Por lo que refiere a las funciones de comprobación de valores, por último, llama la atención que la comprobación de valores aparezca como un procedimiento de gestión en la Ley, cuando bajo la antigua regulación, hubo resoluciones del TEAC y sentencias del Tribunal Supremo que ponían de manifiesto que la comprobación de valores era un trámite —lo importante que se quiera, pero un trámite— que podía incardinarse dentro de un procedimiento de gestión o dentro de un procedimiento inspector. El artículo 57.4 deja claro que la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración Tributaria a través del procedimiento que está previsto en los artículos 134 y 135 de la ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el Título III, particularmente y normalmente en el procedimiento de inspección, aplicándose en estos



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

supuestos el artículo 134 salvo su apartado primero y el artículo 135. Por tanto, la comprobación de valores puede ser o bien el único objeto del procedimiento o bien sustanciarse en el seno de otro procedimiento.

Cuando se trate del primero de los casos, en realidad, en el seno de un procedimiento estaremos más ante un trámite que ante un auténtico procedimiento, porque si no, nos encontraríamos con la circunstancia de que existe un procedimiento de gestión dentro de otro procedimiento de gestión. Y en el segundo supuesto, pues es claro que se trataría de una actuación dentro del procedimiento inspector. En el artículo 134, bajo la rúbrica “Reglas de la comprobación de valores”, se recogen toda una serie de reglas desordenadas en realidad, en relación con varias cuestiones que están relacionadas con la comprobación de valores, pero que no se pueden considerar un procedimiento, es decir, un conjunto ordenado de reglas que terminan en una determinada resolución.

Se puede producir, como hemos visto, o bien la aplicación íntegra de los artículos 134 y 135 cuando estemos ante el supuesto en el que la comprobación de valores es la principal actuación llevada a cabo por parte de la Administración, es decir, lo que se ha venido a llamar el único objeto de la comprobación de valores. En estos casos, el procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración, o bien en aquellos supuestos, dice la ley, en los que se tengan datos suficientes mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y de la valoración; lo cual no sucede o no se aplica porque lo excluye expresamente el artículo 57 en su apartado 4 cuando la comprobación se sustancie en el curso de otro procedimiento, en general en el procedimiento de inspección, en los que se iniciará de oficio y se aplicará la normativa pertinente.

Y por último, por lo que se refiere al plazo máximo para notificar la valoración y, en su caso, la liquidación, pues será la que está prevista en el artículo 104 de la Ley. Esto será así cuando se trate de un procedimiento autónomo o en aquellos supuestos en los que, como hemos visto, la comprobación es el único objeto del procedimiento de comprobación. El plazo máximo para notificar la valoración y la liquidación correspondiente será de 6 meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, y el vencimiento de ese plazo máximo produce la caducidad del procedimiento. En tanto que cuando se trate de un trámite del procedimiento inspector no se aplican las reglas de la caducidad, sino el artículo 150 cuando se supere —como digo— ese plazo máximo.

Además, cuando se realicen dentro de un procedimiento inspector, se establece expresamente que las facultades de la Administración para desarrollar la comprobación de valores serán las que están reconocidas a los órganos de inspección en la ley y en el Reglamento, es decir, en el artículo 141 de la Ley y en los artículos 171 y siguientes del Reglamento.

Estas son algunas de las cuestiones que afectan a la gestión y a la inspección y a los problemas que plantean en algunos casos, sobre todo en el ámbito —yo creo— de la comprobación limitada, la superposición de funciones y problemas que se pueden derivar de esa operación.

Muchas gracias.