

JORNADA SOBRE



(Ley 58/2003)

organizada por la
FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Celebrada en Madrid el día 12 de mayo de 2004

(Transcripción de la grabación realizada
durante la celebración de la jornada)

LA INSPECCIÓN EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El día 12 de mayo de 2004, en el Hotel Eurobuilding de Madrid, tuvo lugar una Jornada organizada por la FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS en la que destacados profesionales de la Administración Tributaria y la Universidad abordaron algunos de los aspectos que, en relación con la Inspección de los Tributos, ofrece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Jornada fue presentada por D. Antonio Corral Escofet Vicepresidente del Patronato y moderada por D Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación. La clausura corrió a cargo de D. José María López Geta, Presidente del Patronato de la Fundación.

SUMARIO:

1. PRESENTACIÓN
2. LAS ACTAS DE INSPECCIÓN
 1. **"Valoración de la reforma y articulación del procedimiento inspector"**.
Ponente: D. Mariano Fortuny Zaforteza, Inspector de Hacienda del Estado
 2. **"Terminación de las actuaciones inspectoras"**.
Ponente: D. Abelardo Delgado Pacheco, Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)
 3. **"Requisitos y motivación de las actas"**.
Ponente: D. Javier Martín Fernández, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
 4. **Coloquio - "Las Actas de Inspección"**
3. LAS FACULTADES DE INSPECCIÓN DE LAS OFICINAS DE GESTIÓN
 1. **"Alcance de las facultades de comprobación de las oficinas de gestión"**.
Ponente: D. Jesús Gascón Catalán, Inspector de Hacienda del Estado
 2. **"Requerimientos de información"**.
Ponente: D. José Ignacio Ruiz Toledano, Inspector de Hacienda del Estado
 3. **"Solicitud y examen de documentación"**.
Ponente: D. Ramón Falcón y Tella, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
 4. **Coloquio - "Las facultades de inspección de las oficinas de Gestión"**
4. INFRACCIONES Y SANCIONES
 1. **"Compatibilidad entre ciertas sanciones y recargos"**.
Ponente: Dña. Caridad Gómez Mourelo, Inspectora de Hacienda del Estado
 2. **"Exención de responsabilidad y criterios de graduación de las sanciones"**.
Ponente: D. Pedro M. Herrera Molina, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
 3. **Coloquio - "Infracciones y sanciones"**
5. CLAUSURA

1. PRESENTACIÓN

D. Antonio Corral Escofet. Vicepresidente del Patronato de la Fundación

Buenos Días amigos, José María López Geta, Presidente del Patronato de la fundación para la promoción de Estudios Financieros nos han convocado hoy a esta jornada sobre la Inspección de la nueva Ley General Tributaria, creo que el tema es lo suficientemente atractivo y de tanta actualidad, como para que una fundación de estas características dedique una jornada para su análisis y reflexión. Dejo a Enrique Jiménez-Reina, Presidente del Consejo de Estudios, la presentación puntual de estos coloquios y me vais a permitir de forma breve efectuar una serie de reflexiones y comentarios sobre la nueva etapa que es ni más ni menos el presente y el futuro de esta Fundación.



Asentado en el ámbito intelectual la consideración del derecho financiero como rama autónoma del ámbito del derecho público.

Los fundadores han considerado oportuno el proceder a una renovación generacional en la composición del patronato de la Fundación. Y así en la configuración del nuevo patronato y del Consejo de Estudios que se constituyó a tal efecto, se ha procedido a la incorporación de



personas que no pertenecen al exclusivo ámbito de la Inspección de Hacienda como ha venido siendo tradicional, si no que por el contrario pertenecen al mundo universitario que tanto ha venido aportar en los últimos años al desarrollo de autonomía del derecho financiero y tributario, según los propios fundadores abrir la fundación a otros sectores como el universitario, el tradicional de la inspección de Hacienda, el sector privado el sector de la asesoría fiscal, etc. que sin perder de vista los objetivos marcados en el acto fundacional sirvan para adaptarnos a los nuevos tiempos contribuyendo mediante el análisis y la crítica al desarrollo del derecho financiero.

Creo sinceramente que en la sociedad civil actual española, fundaciones como esta, están llamadas a cumplir un importante papel de crítica y poder constructivo propiciando el estudio, la investigación, así como de actividades y encuentros como el que vamos a desarrollar a lo largo de esta jornada.

El próximo año celebramos el 25 aniversario de la creación de la Fundación y en el actual ejercicio alcanzaremos el nº 50 de la organización y desarrollo de las jornadas de estudio Financiero.

Sirva este acto como anticipo de estas celebraciones y desde aquí os emplazo a todos a participar activamente en su desarrollo .Las personas que como en mi caso nos incorporamos al nuevo patronato, venimos con un espíritu abierto para aportar nuestras iniciativas y canalizar vuestras demandas que estoy seguro serán muy numerosas, dada la capacidad intelectual de este auditorio.

Y por indicación de José María López Geta que me ha dicho que sea breve termino no sin antes demostrar en nombre del Patronato, nuestro agradecimiento a los Fundadores con la confianza que en nosotros depositaron en su momento esperando hacernos merecedores de esa confianza. Nada más queridos amigos, agradezco vuestra presencia en nombre de todo el Patronato y espero veros en otra ocasión en un tiempo muy breve.

Muchas gracias a todos y cedo la palabra a el Enrique Jiménez-Reina, Presidente del Consejo de Estudios.

2. LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

1. **"Valoración de la reforma y articulación del procedimiento inspector"**.
(D. Mariano Fortuny Zaforteza, Inspector de Hacienda del Estado)

D. Enrique Jiménez-Reina Rodríguez (moderador):

Muy Buenos Días, si Antonio ha sido breve yo quiero serlo más, por que esta sencilla intervención que nos corresponde a el y a mí solo quiere dar a inicio a esta jornada que promete ser enjundiosa, no voy a reiterar el propósito que tenemos en la Fundación de continuar en ese proceso de apertura y de avanzar en algo que ha sido propio de la Fundación que con sus antecedentes constituye uno de los referentes inevitable para el estudio derecho financiero, las grandes categorías, los grandes conceptos, cuando todavía en España la



academia no estaba al tanto de ello, fueron creados ,aportado y desarrollado por funcionarios del Ministerio de Hacienda, perteneciente a la Inspección de los Tributos y en esa línea queremos perseverar; naturalmente la primera actuación que quería organizar el nuevo patronato tenía que ser este; la que se dirige al que constituye nuestro principal colectivo de beneficiarios la Inspección de Hacienda por tanto lo hemos hecho deliberadamente así, hemos tomado por supuesto como objetivo la ley tan importante para todo nuestro trabajo desde un lado o desde otro de la mesa, que es la Ley General Tributaria y dentro de ella nos hemos centrado en la cuestión fundamental como digo de nuestro beneficiario, una inspección de este tipo.

Sin duda todos estamos asistiendo a numerosos coloquios, seminarios, cursos y demás de que trata la extensa Ley General Tributaria.

Nosotros hemos querido precisamente tratar el objeto principal de nuestra preocupación que es la Inspección de Hacienda, creo que contamos con el panel de intervinientes de ponente el mejor que podemos tener y confiamos en que para todos sea una jornada provechosa.

Le tengo que agradecer muy sinceramente, en nombre de todo el Patronato, en especial del Presidente Don José María López Geta, que estén aquí francamente nos hemos sorprendido por el éxito de audiencia y espero que la incomodidad que supone el espacio reducido no sea inconveniente para aplicar la doctrina que aquí se aplique.

Sin más preámbulos le agradezco enormemente la asistencia y a los Ponente su intervención que seguro va a ser fructífera.

Pues nada sin solución de continuidad, entramos en el primer coloquio que se refiere a las actas de inspección, para desarrollar la materia objeto de este coloquio contamos con Mariano Fortuny, Abelardo Delgado y Javier Martín; no quiero extenderme en los currículos por que creo que son conocidos de todos, no quiero incurrir en ese conocido latiguillo de todos los presentadores que dice no es preciso presentarlo pero al final acaban presentándolos, yo creo que se presentan por si solos y por tanto yo voy a omitir cualquier otra referencia bibliográfica o curricular a su experiencia anterior.

D. Mariano Fortuny Zafortea (ponente):

Buenos Días, ante todo muchas gracias agradecer por la invitación de la Fundación a la intervención en este coloquio y en esta primera sesión se va a dedicar a la examen del capítulo IV de Actuaciones del Procedimiento inspector del título III aplicación de los tributos, yo me voy a centrar un poco en hacer un rápido repaso de todas las novedades que hay en las actuaciones inspectoras y después dentro del procedimiento inspector lo que es la primera fase de iniciación y desarrollo e instrucción, y más tarde los otros Ponentes Abelardo y Javier se centraran en el tema de las actas.



Lo primero que hay que destacar es que a diferencia de la actual regulación al referirse al procedimiento inspector se esta haciendo mención a todas las actuaciones llevadas a cabo por la inspección de los tributos no a la ley tributaria distingue entre actuaciones inspectoras y procedimientos inspector siendo este únicamente el objeto del procedimiento inspector la investigación y situación del obligado tributario en el otro caso es una excepción.

O sea ahora cuando hablemos del procedimiento inspector ya no hablaremos de todo lo que hace la inspección si no solamente de comprobación e investigación.

En primer lugar comenzaré por un breve repaso de las actuaciones que hace la inspección y luego más tarde me ocuparé de comprobación e investigación que sin duda es la principal.

En cuanto a las actuaciones de obtención de formación hay que señalar puesto que va a ser de una posterior ponencia la principal novedad que introduce la Ley General Tributaria.

La principal novedad que introduce la Ley General Tributaria, que es la posibilidad de solicitar al obligado tributario la aportación de datos relacionado con el cumplimiento de sus propias obligaciones, a diferencia de la situación actual en que únicamente se podía pedir de acuerdo con el art.111, los datos deducidos con las obligaciones económicas profesionales o financieras con terceros, esto es una novedad que considero importante sobre todo de lucha contra las tramas que todos conocemos yo creo que es una tema que nos va a ser de gran utilidad.

El tema de actuación de comprobación de valores y de transacción (problemas de sonido) contradictoria, me gustaría destacar la novedad que introduce en cuanto a la suspensión de la ejecución de liquidación a raíz de una comprobación de valores, el hecho de estar en una situación contradictoria o de reserva a formular dicha transacción lo que va a suponer va a ser suspender la ejecución de la liquidación y el plazo de interponer la reclamación, esto yo creo que es una novedad que incorpora la ley y que va a tener su trascendencia y hay un tema que dejo para el debate que es que la ley hace referencia a la reserva de cada transacción cuando se aplica la norma a cada tributo, lo que pasa es que la ley no dice que es cuando la norma de cada tributo no lo regula, esto está previsto para transmisiones patrimoniales y sucesiones ¿hay compatibilidad entre recurrir una comprobación de valores por falta de motivación y ejercer estas reservas si la ley y estar con posterioridad la transacción compensatoria, si la ley propia de cada tributo no proyecta supuesto?

La ley aquí no entra en estos supuestos y será un tema que traerá problemas.

Otra actuación que lleva a cabo la inspección es la de comprobación de cumplimiento para la obtención de beneficios fiscales que no produce novedades especiales, luego están las actuaciones de comprobación limitada que es un procedimiento que puede llevar a cabo la inspección pero que la ley contempla dentro del procedimiento gestor, pero no se extiende porque va a ser comentado con posterioridad.

Simplemente destacar en cuanto a comprobación limitada que cuando la inspección haga una comprobación limitada, esta actuando en el seno de un procedimiento gestor, que supone, que cuando finalice estas actuaciones, el resultado de las mismas no se recogerá en una acta de inspección, porque como veremos el acta de inspección simplemente recoge el resultado de la comprobación e investigación, cuando sea una inspección de comprobación limitada habrá una propuesta de investigación pero no se documentará en un acta de inspección .

Y después ya vienen las actuaciones de informes y asesoramiento como está recogido hoy en día y otras actuaciones que se establezcan reglamentariamente; para desarrollar todas estas actuaciones la ley prevé una serie de facultades que se recogen en el artículo 142, entre estas facultades están examen (...) relacionado con el interesado en un tanto por ciento de fincas, en relación a este a decir que la ley recoge el criterio constitucional del domicilio debidamente protegido, ya no es solo del domicilio particular de la persona física de la que somos objeto de protección ,sino como sabéis el constitucional con sentencia del 85, dijo que en el ámbito de las personas jurídicas existían diferentes dependencias en la misma protección que las dependencias meramente particular y la ley recoge el criterio del domicilio debidamente protegido, luego está otra facultad que es la personalización del obligado tributario que debe atender a la inspección y prestarle la debida colaboración, ahí la principal novedad que se incorpora y es la posibilidad de exigir la comparecencia del obligado tributario si bien por sentencia del supremo del año 1993 se deroga por falta de cobertura legal y se anula, pues habla la ley incorpora esa posibilidad y dice que excepcionalmente y de forma motivada la ley podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario y de la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija, entonces bueno esto es algo importante.

Y luego también se introduce en el lado de la representación voluntaria, introduce el concepto del asesor fiscal que hasta ahora no estaba recogido en la Ley General Tributaria hace referencia que va actuar con un representante y que podrá ser un asesor fiscal y hay se queda, sin saber si esto va a suponer algo más o no, es una mera mención, y ahí queda.

Luego esta la consideración de agentes de la autoridad como esta hoy en día y después y antes de entrar por el procedimiento inspector, documentación de actuaciones inspectoras se comunicarán en diligencias e informes y actas; las actas que simplemente sólo recogen comprobación e investigación y no de ninguna otra actuación que lleve a cabo la inspección.

En cuanto a comunicación, diligencias e informes pues estas son comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos; en cuanto a la inspección, en cuanto a los informes, señalar que la ley recoge como informes perceptivos que debe remitir la inspección, cuando se extienda un acta de disconformidad, cuando sea una estimación indirecta, cuando se promulgue la declaración del conflicto de aplicación a la norma, y cuando se remita el expediente al ministerio Fiscal por considerar que hay indicios de posible delito.

Y entrando ya en el procedimiento inspector, pues seguiré siendo breve para que no nos pasemos de tiempo, únicamente voy a destacar de la fase técnica de instrucción las novedades como el objeto es el aspecto de comprobación e investigación fuera de eso no puede salir del procedimiento inspector, en cuanto a las formas de inicio se mantiene, de oficio y la posibilidad que establecía en la ley 198 de la ley general tributaria, únicamente la actuación será de alcance parcial para pedir respecto al periodo y tributo que esta siendo objeto de comprobación se extienda la actuación alcance general .

Una de las principales novedades de la administración tiene un plazo de 6 meses para llevar a cabo esta petición de la ley general tributaria, si se incumple esta petición, este plazo, el efecto que establece la Ley General Tributaria, es que queda sin efecto la interrupción de la prescripción (...) quiero decir, la prescripción que se interrumpe como consecuencia de alcance parcial como si se hubiera producido a efectos de esta comprobación general a efectos de este período, y en cuanto a esta iniciación y los efectos que produce, además de los tradicionales de interrupción de la prescripción (...) de la administración para liquidar para recurrir sanción, el que los ingresos efectuados al inicio tienen un carácter espontáneo en la posición de sanciones; La ley introduce un nuevo efecto que es, que no tenga efectos vinculantes las consultas, del que esta siendo efectos de comprobación respecto aun tema, que surgen en el efecto de comprobación; Si que me gustaría señalar de que este es un efecto de la ley, y que hay se queda, sería una cuestión testimonial porque si nos fijamos en el art.89, en el tercer párrafo cuando la ley dice, que cuando una serie de circunstancias el criterio que conste una consulta se le va a obligar a otro obligado tributario, en el que están incluidas están circunstancias; eludir este efecto no será muy difícil, bastará con que un tercer contribuyente efectuará la consulta del obligado (...) en inspección puesto que se le indique una serie de circunstancias y sería no tener el efecto vinculante.

La ley nos obliga aplicar(...) el derecho, antes de aplicar el criterio a otro obligado tributario .

En cuanto al alcance de las actuaciones se mantiene lo que la ley ya fijó en el año 98, las actuaciones de alcance parcial, cuando se compruebe la totalidad de los segmentos de Concepto General Tributario en el período de comprobación de alcance general, cuando afecta al período de comprobación, es decir cuando un periodo de un trimestre de IVA es una anotación de alcance general puesto que se comprueba todo el período y la obligación, quiere decir que se desecha el criterio de comprobación en el artículo de inspección de artículo 11 cuando hablaba de que tenía carácter general las actuaciones que tuvieran por objeto la verificación en su totalidad del obligado tributario, si se recoge lo que ya fijó la ley 1, se mantiene en este sentido.

En cuanto a la fase de desarrollo, en cuanto al lugar de las actuaciones inspectoras, la única novedad es la que se introduce cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad de movilidad reducida, la inspección se desarrolla en el lugar que más sea apropiada a lo mismo, yo creo que esto es una mera referencia, pero yo no creo que nadie con una discapacidad tuviera ningún problema, pero bueno la ley quiso hacer esta mención y aquí esta.

En cuanto al lugar para el examen para una conversación de la ley tributaria mantiene que será en el oficina o domicilio del obligado que se concierte el examen en las oficinas de la administración pública, me gustaría destacar que se elimina la referencia al que refleja el reglamento de inspección que consistía esta posibilidad de examen, lo condiciona no solo el consentimiento del obligado, si no que lo justifica el volumen reducido y recibido de la documentación a examinar, es un buen criterio puesto que si el contribuyente esta de acuerdo en que se examine los libros en las oficinas de la inspección, no tiene sentido que existiera la otra limitación, y después en cuanto a los registros y los documentos establecidos por norma de carácter tributario tiene la obligación de presentarlo cuando así se requiera.

En cuanto al horario se establece que sea en la jornada laboral, si hay un acuerdo puede ser fuera y dejando la vía reglamentaria si hay otros supuestos, pues que pudiera ser en este horario como pudiera darse el caso de una autorización judicial si nos dice que hay que hacerlo en este horario .

En cuanto a las medidas cautelares en el seno del procedimiento inspector la única novedad es que se establezca las medidas adoptadas para evitar que se desaparezcan pruebas se deberá rectificar en un plazo de notificación de 15 días ante el inspector jefe; en cuanto al trámite de audiencia señalar que la ley establece la posibilidad de prescindir de este trámite cuando sean actas con acuerdo y de alegaciones posteriores al acta como sería por ejemplo el acto de disconformidad de la propia ley, art157, cuando habla de la disconformidad mantiene este trámite para la disconformidad, con lo cual supone que el procedimiento inspector se podrá prescindir de la audiencia, en el supuesto de actos con acuerdo y cuando el contribuyente renuncie a este trámite.

Me gustaría hacer una mención que es cuando en este trámite del expediente al contribuyente y el art.99 de la ley habla de que en este momento se podrá acceder al documento que figuren en el expediente, y hay un matiz importante respecto la ley del 98, el artículo 14, la ley 1 hace referencia a que se podría acceder al documento teniéndose en cuenta por órganos competentes a la hora de dictar la resolución, esto suponía y esto fue criticado por que la administración tenía la potestad de decidir si un documento iba a ser sin tener en cuenta la resolución y se entendía que podía frustrar el tema de documentos, puesto que dejaba su ámbito a la hora de entregar la resolución.

Esto significa que se puede acceder a todos los documentos que consten en el expediente.

Y ya para concluir voy a hablar de la duración del procedimiento inspector, hay van a variar, se mantiene el año viable, la principal novedad (problemas de sonido) (..) no se va a la fecha en la que se dicta la liquidación que será muy criticado pues cuanto que suponía en el ámbito administrativo, en cuanto que el contribuyente no podía tener constancia de la fecha de liquidación y que podía dar pie a un malentendido, y esto se ha modificado y se ha ido al criterio administrativo que la fecha en la que se dicte y se notifique la liquidación. El plazo de computo de la duración se va a la fecha de la entrega de la notificación.

Se incorpora algún supuesto más cuando por ejemplo se manda (..) a delito fiscal. Como sabéis el delito de interrupción queda notificada pero a la vez el juez abre el expediente, lo que implique que se amplíe, es decir, si no se amplía, cuando vuelva es un supuesto que se permite ampliar el supuesto de las actuaciones.

En cuanto al incumplimiento del plazo, se mantiene de que no sea interrumpida la prescripción hasta la siguiente actuación, de llevar a cabo los ingresos efectuados después del incumplimiento del año o de los seis meses evita la imposición de sanciones; aquí hay una novedad, si la ley contempla el caso de que debe presentarse durante la inspección y una vez cumplimentado los 6 meses, en la legislación actual no se contemplaba esto, solo contemplaba tras el incumplimiento del plazo del año o de los 6 meses, si surgía la duda ; si esta complementaria que en principio no tuvo un carácter espontáneo por el incumplimiento adquirió este carácter o no.

La nueva ley deja claro que el carácter espontáneo tanto el ingreso durante una complementaria durante la inspección como (problemas de sonido) (...) concluido el plazo y antes de que se le devuelva a llevar a cabo la siguiente actuación.

La ley deja claro que el incumplimiento el año del plazo no determina la caducidad el procedimiento que continuara hasta su terminación y la no exigencia de intereses de demora cuando se haya incumplido el plazo; una vez que se haya cumplido el plazo, aunque continúen las actuaciones no se tendrá interés, una vez que se haya recogido del art. 26, de que el incumplimiento del plazo supone (..) intereses desde que se incumple este plazo.

Después hay otra novedad que es la retracción de actuaciones por resolución (problemas de sonido) (...) administrativa, cuando sea retrotraer la administración dice que el plazo que resta y que retrotraigan y que en ese plazo sea inferior a 6 meses. En cualquier caso supondrá el plazo de seis meses.

Y para concluir en cuanto a los supuestos de no computo, en cuanto a la interrupción de los periodos justificada lo remita al desarrollo reglamentario, en cuanto al cambio que se ha producido como sabéis es que la ley 98 hace referencia a la situación del contribuyente, la nueva ley (...) en el proceso no imputable a la administración con lo cual hay un matiz que creo que puede ser importante.

2. **"Terminación de las actuaciones inspectoras".**
(D. Abelardo Delgado Pacheco, Inspector de Hacienda del Estado Exc.)

D. Abelardo Delgado Pacheco
(ponente):

Para no perder ni tres segundos de tiempo adjudicado, simplemente agradecer la oportunidad de estar aquí esta mañana, que siempre es un placer, y por lo tanto agradecer a la Fundación esa oportunidad.

Al hablar de la terminación de las actuaciones inspectoras, yo la verdad sea dicha es que esta mañana lo primero que he preguntado a Mariano es, si efectivamente no había ninguna novedad en cuanto a la subsistencia de las actas con acuerdo, para evitar mas que nada esa sensación que uno tiene de que va a hablar de algo, sin tener la seguridad de que, de que no hay ninguna información que uno no tiene y que le puede hacer decir cosas absolutamente fuera de sentido.

Bien, por lo tanto a mi lo que me gustaría en este cuarto de hora, en estos quince minutos, con el fin de digamos después dar pie en el coloquio a hablar de lo que sea mas dudoso, de lo que sea de mayor interés, es sencillamente hacer una breve referencia a los aspectos generales de la terminación de las actuaciones inspectoras, para hacer después una referencia en particular a las actas con acuerdo tanto a los presupuestos de las actas con acuerdo, como al debate que se ha originado antes y después de la aprobación de la Ley General Tributaria, en cuanto al significado de estas actas con acuerdo.

Por lo que se refiere a la terminación de las actuaciones inspectoras, yo sinceramente creo que la Ley General Tributaria de 2003, no es una ley especialmente innovadora, es decir, en la terminación de las actuaciones inspectoras se sigue concibiendo de una forma semejante a como se concebía en el Ordenamiento anterior, es decir en la Ley General Tributaria anterior, y en definitiva inclusive en el Reglamento General de los Tributos del año 1986. Por lo tanto, desde ese punto de vista, la Ley General Tributaria no es muy innovadora y sigue centrando la terminación de las actuaciones inspectoras, en la idea de que las actuaciones inspectoras tienen dos fases, una fase de instrucción, que termina con la redacción de un acta, sea un acta de conformidad o un acta de disconformidad; y una fase de resolución en manos de un órgano competente para practicar la liquidación que supuestamente depende del desarrollo reglamentario, pero supongo que será el inspector jefe o quien se designe como tal inspector jefe en la organización de la Agencia Tributaria o de cada Administración Tributaria y, de esa forma la Ley General Tributaria, mantiene como digo, el esquema o un esquema parecido al de la Ley General Tributaria anterior.

A mi solamente me gustaría en ese sentido recalcar o señalar, tres o cuatro ideas. La primera de estas ideas, es que curiosamente, y Mariano lo decía, la Ley General Tributaria, la nueva Ley General Tributaria del año 2003, si que hace un nuevo enfoque de la diferencia tradicional entre gestión e inspección. En primer lugar reserva el término gestión al procedimiento de gestión en sentido estricto, no habla como la anterior Ley General Tributaria del la gestión de los tributos en un sentido amplio, comprensivo de todos los procedimientos, sino que habla estrictamente del procedimiento de gestión, para referirse a una serie de procedimientos entre los cuales hay tres procedimientos de comprobación, que son el de verificación de datos, el de comprobación de valores y el de comprobación limitada. Y después va a hablar del procedimiento de inspección, distinguiendo efectivamente entre las funciones de inspección, el procedimiento de inspección y



hasta posiblemente la inspección de los tributos como organización, como tres conceptos diferentes.

A partir de ahí, manteniendo por tanto la ley la distinción clásica entre gestión e inspección, es curioso porque tampoco la ley, yo creo, es muy sistemática a la hora de determinar cuales son las diferencias exactas entre la gestión y la inspección. Y digamos hay, toda una serie de diferencias, y una de las primeras es precisamente que se reserva a la inspección la redacción de las actas, las actas son un documento exclusivo de la Inspección aunque en realidad tampoco se con exactitud si esta diferencia responde a una razón de ser profunda, puesto que en definitiva el acta no es mas que una propuesta de liquidación y en un procedimiento de comprobación limitada hay una propuesta de liquidación y en un procedimiento de inspección también hay una propuesta de liquidación, con lo cual el que la propuesta de liquidación en el procedimiento de inspección se formalice a través de un acta, y un procedimiento de comprobación limitada se formalice a través de una propuesta de liquidación que no es un acta, pues no se si responde a la naturaleza digamos ultima de cada una de estas dos propuestas de liquidación o a un concepto mas tradicional.

Hay otras diferencias entre el procedimiento de gestión y del procedimiento de inspección como por ejemplo, se reserva efectivamente a los órganos de inspección la posibilidad de realizar en general actuaciones fuera de las oficinas públicas, se reserva al procedimiento de inspección la utilización de la estimación indirecta, se reserva al procedimiento de inspección la utilización de la figura del conflicto en aplicación de la norma tributaria, se reserva a si mismo al procedimiento de inspección el examen de los movimientos financieros, puesto que se dice que en la comprobación limitada en órgano de gestión no podrá hacerse requerimientos que afecten a movimientos financieros, por lo cual tampoco se exactamente cual es la diferencia entre movimientos financieros y examen de los movimientos de cuentas bancarias, que es tal vez un problema de interpretación que tengamos hay: Se reserva por supuesto la inspección el examen de la contabilidad mercantil aunque se admite en la comprobación limitada la posibilidad de examinar los libros y registros establecidos por normas tributarias y las facturas y justificantes relativos a los mismos. Se reserva la inspección la practica de la liquidación definitiva, esto si que es muy importante desde el punto de vista de la terminación de las actuaciones inspectoras puesto que solamente una inspección inspectora puede dar lugar a una liquidación definitiva y no así una actuación derivada de un procedimiento de gestión, y así mismo se mantiene la especialidad del artículo 150 de la Ley General Tributaria en el sentido de que en el procedimiento de inspección no hay caducidad, y de que el plazo del procedimiento de inspección no son los seis meses de los procedimientos gestores del artículo 104, sino que son doce meses prorrogables por un plazo de hasta otros 12 meses.

Yo curiosamente creo que ahí la tradición a veces traiciona, es decir que no se muy bien si hay tanta diferencia como pudiera parecer entre el sistema de continuación de las actuaciones inspectoras sin caducidad, pero con la sanción de que no se tenga por producida la prescripción, con la caducidad tal y como la concibe el artículo 104, que permite reanudar o reiniciar de inmediato el procedimiento por incorporación al nuevo procedimiento de las actuaciones materializadas en el procedimiento anterior. Ahora al final, tan poco se si es tan decisiva la especificidad de los plazos y los efectos del incumplimiento de estos plazos del artículo 150 de la Ley General Tributaria en relación con la inspección de los tributos. Pero como digo, en el terreno de la terminación de las actuaciones inspectoras la gran especificidad de la inspección es una terminación mediante un acta, sea un acta de conformidad o un acta de disconformidad, o un acta con acuerdo. Entiendo que desaparecen las actas de prueba preconstituída, las cuales eran utilizadas sobre todo por las Haciendas Locales con mucha frecuencia, y por lo tanto supongo que se asume que las comprobaciones limitadas u otras actuaciones del procedimiento de gestión pueden sustituir en esas administraciones tributarias, el papel que tenían las actas de prueba preconstituída.

Una segunda especialidad de la terminación del procedimiento de inspección, es la posibilidad que se demora al desarrollo reglamentario de la absorción del procedimiento sancionador, por el procedimiento de liquidación, por lo cual habrá que ver en que medida reglamentariamente se regula y que trascendencia tiene en esa terminación de esas actuaciones inspectoras.

Y un tercer aspecto que digamos me interesa recalcar en este sentido en cuanto a la terminación de las actuaciones inspectoras, es que la Ley General Tributaria del año 2003, confirma que el significado de las liquidaciones definitivas y de las liquidaciones provisionales, entendiendo las liquidaciones provisionales como unas liquidaciones que son parcialmente definitivas. El artículo 158.3 de la Ley General Tributaria en relación con el procedimiento de inspección ratifica algo que ya estaba en el reglamento de inspección, implícitamente dicho para las actas previas y que ahora además la Ley General Tributaria extiende al procedimiento de gestión en los artículos 101 y 140, en el sentido de que una liquidación provisional aunque sea provisional no va a permitir la revisión de lo ya comprobado por la administración salvo el descubrimiento de estos nuevos, que no hubieran sido objeto de comprobación en el momento en que esa comprobación hubiera tenido lugar, o incluso en el caso del procedimiento de inspección mas limitadamente cuando se haya justificado que aspectos no se han comprobado y por lo tanto solo respecto a los aspectos que en esa actuación inspectora no hayan sido objeto de comprobación.

y que parece que todos entendemos que se entiende por valoraciones y estimaciones, y vemos que ahí el acuerdo tiene su terreno más lógico, y por el contrario los comentaristas en general han puesto de manifiesto la amplitud de los otros dos supuestos, en realidad conceptos jurídicos indeterminados, mas o menos indeterminados los hay casi siempre y parece digamos imposible prever una norma fiscal, o una norma jurídica en general que no tenga algún un concepto jurídico mas o menos indeterminado, y en segundo lugar como alguien ha dicho, aunque nos parezca mentira, siempre hay que apreciar los hechos para aplicar la norma al caso concreto, con lo cual en realidad los dos supuestos primeros de las actas con acuerdo así entendidos literalmente darían lugar a que siempre quepa un acta con acuerdo. Por ello, yo si pienso o estoy de acuerdo con los que ha dicho que en realidad habría que reconducir estos dos primeros presupuestos teniendo en cuenta además, los antecedentes en la elaboración de la Ley General Tributaria sobre todo informe del año 2001, y la propia exposición de motivos de la ley, que esta en realidad entendiendo que cabe el acta con acuerdo no tanto cuando haya conceptos jurídicos indeterminados en juego, como cuando haya una duda cualificada en la aplicación de la norma al caso concreto, y en segundo lugar la ley no esta pensando tanto en la apreciación de los hechos como en el acuerdo sobre la prueba de determinados hechos trascendentes para la recriminación de la obligación tributaria, de tal suerte que se pueda acordar o llegar a un acuerdo con el contribuyente, dando por probado los hechos cuya prueba en términos digamos ajenos, a la confesión o al reconocimiento del contribuyente seria complicado.

¿Cuales son en segundo lugar las especialidades procedimentales de las actas con acuerdo?. Aquí si la Ley General Tributaria tiene un terreno complicado, porque el legislador opta, y hace una opción, que va a ser parte del debate entorno a las actas, en el sentido de rodear estas de muchas especialidades. Recordemos simplemente que son cuatro las especialidades procedimentales de las actas con acuerdo. En primer lugar las actas con acuerdo necesitan una autorización previa o simultanea del órgano competente para liquidar, supuestamente pues del inspector jefe, de quien ostente esa condición de inspector jefe, y aunque la ley y aquí si que todo queda al desarrollo reglamentario, no dice exactamente como se va a arbitrar es mas como bien decía Mariano, la ley lo único que dice es que, en el caso de las actas con acuerdo el único caso en el que no hay tramite previo al acta, lo cual hace que el acta surja como "generación espontánea", por lo tanto nadie sabe ciertamente como se llega a ese acuerdo, como se produce la autorización previa o simultanea del inspector jefe al acuerdo del acta de liquidación, o al acuerdo del acta que da lugar a la liquidación. Porque otra especialidad que efectivamente se produce, es que una vez que se ha suscrito el acta con acuerdo con la correspondiente autorización del inspector jefe.

Después de esta breve introducción, o digamos esta referencia de lo que es la terminación de las actuaciones inspectoras, me gustaría por tanto simplemente decir dos ideas respecto de la gran novedad en el procedimiento de inspección que son las actas con acuerdo. Yo sinceramente creo que las actas con acuerdo es un tema muy complejo, es un tema muy debatido y que por lo tanto yo creo que es mejor dejarlo para el debate sin que yo con ello quiera quitarme de en medio de semejante debate, por tanto simplemente se trata de decir cuales son las ideas fundamentales de las actas con acuerdo, en tres capítulos.

Primero cuales son los presupuestos para la redacción de un acta con acuerdo a tenor del artículo 155 de la Ley General Tributaria del 2003, segundo cuales son las especialidades procedimentales de las actas con acuerdo, y tercero cuales son los términos de la crítica o del debate de las actas con acuerdo.

Bien, por lo que se refiere a digamos los presupuestos de las actas con acuerdo, el artículo 155.1 de la Ley General Tributaria, como todos los comentaristas de este artículo se han encargado de decir, ha quedado redactado en unos términos muy amplios, de tal suerte que esos presupuestos admiten muy diferentes interpretaciones, hay quien ha llegado a decir que prácticamente con estos presupuestos en la mano cabe un acta con acuerdo en cualquier supuesto, y es verdad, todo depende de cómo se entienda el artículo 155.1 de la Ley General Tributaria. Recordemos que los presupuestos son tres, de tal suerte que cabría redactar o extender un acta con acuerdo en el caso de que existan conceptos jurídicos indeterminados, en el supuesto de que sea necesaria la apreciación de los hechos para la aplicación de la norma al caso concreto de que se trate, y en el supuesto de valoraciones o estimaciones también necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria.

En general los comentaristas o quienes más estudiando el tema de las actas con acuerdo, ponen de manifiesto como el tercer supuesto, es un supuesto relativamente claro.

Se mantiene el mecanismo del acta de conformidad pero muy transformado, la liquidación se entiende producida a 10 días del acta y además el inspector jefe solamente puede rectificar el acta como consecuencia de errores materiales, y no como consecuencia de las otras circunstancias que si se prevén en relación con las actas de conformidad. Aquí inclusive hay un cierto debate, puesto que la ley si prevé la posibilidad de actas previas con acuerdo, lo cual pues no se como juega exactamente con la reducción de la sanción del 50%.

En segundo lugar otra especialidad es la necesidad de un deposito o aval previo sobre el importe de la deuda tributaria que se va a recoger en el acta con acuerdo, lo cual también exige reglamentariamente saber como se comunica al contribuyente, cual es el importe exacto del acta, para que el contribuyente pueda saber cual es la cantidad que tiene que depositar o el importe del aval.

En tercer lugar, como es sabido se produce esa reducción de la sanción del 50%, si bien es cierto que la diferencia entre la reducción en el acta de conformidad sumando las dos reducciones, por conformidad y por pronto pago de la sanción no es tan diferente de la reducción del acta con acuerdo puesto que la diferencia es de una reducción del 47,5% o del 50%, con lo cual la diferencia entre un acta con acuerdo y un acta normal no es excesiva en ese sentido.

Y en tercer lugar como es sabido, la ley, en cuarto lugar perdón, la ley establece que no caben recursos contra el acta, contra la liquidación derivada de un acta con acuerdo, salvo los que se funden en vicios del consentimiento y directamente en la vía contencioso administrativa.

Y ya para terminar, simplemente hacer referencia para entrar así en el debate luego, a cuales son los términos de digamos la polémica entorno las actas con acuerdo, y estos términos yo creo que se rodean o se establecen entorno a cuatro ideas fundamentales. En primer lugar en general, las actas con acuerdo tuvieron siempre una opinión muy positiva en la elaboración de la Ley General Tributaria. Se ha dicho que las actas con acuerdo no son mas que una consecuencia de la admisión de la terminación convencional de los procedimientos administrativos en la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, se ha dicho que es una consecuencia de la modernización del derecho, si mal no recuerdo lo dice el profesor Calvo Ortega en alguna monografía, se ha dicho que en definitiva se esta reconociendo la realidad, las actas de conformidad de siempre escondían en muchos casos, o suponían realmente en muchos casos, un acta con acuerdo, y por supuesto el propio legislador ha dicho que las actas con acuerdo son un instrumento mas en la famosa disminución de la litigiosa. Por lo tanto desde ese punto de vista la comisión del año 2001 que digamos promovió la nueva redacción de la Ley General Tributaria y, desde entonces la mayor parte de los comentaristas ha sido favorables a la aparición de estas

técnicas convencionales. A partir de ahí, digamos que, digamos la crítica se ha centrado en varios aspectos que simplemente enumero.

En primer lugar se ha dicho que las actas con acuerdo podrían afectar al principio de legalidad y a la disponibilidad de los créditos tributarios, si bien yo creo que la mayor parte de la doctrina, la mayor parte de los comentaristas entienden que es perfectamente compatible el acuerdo y la terminación convencional, con el principio de legalidad dada la propia indeterminación en ese sentido de ese principio de legalidad a la hora de determinar la cuantificación de la obligación tributaria.

Más sería en mi opinión es la objeción de que las actas con acuerdo pueden afectar al principio de igualdad, e inclusive en la tramitación parlamentaria de la Ley General Tributaria, existen unas conocidas ahora sobre todo especialmente conocidas enmiendas del Grupo Parlamentario Socialista, en las cuales criticaba la inclusión de las actas con acuerdo en la Ley, precisamente poniendo de manifiesto que podían afectar al principio de igualdad, que podían hacer algunos contribuyentes que tuvieran mas a su alcance acuerdos favorables para ellos con la administración, mas que otros contribuyentes, y que pudieran dar lugar a soluciones discriminatorias en aplicación de la norma tributaria. Esa es la crítica que se plasmaba en esa enmienda y yo considero crítica importante, si bien se ha dicho que el principio de igualdad nunca garantiza una aplicación homogénea de la ley, y que por tanto sin un acta es con acuerdo también hay soluciones desiguales, no hay mas que ver lo que ocurre en la Administración Tributaria, y lo que ocurre en los Tribunales de Justicia en donde muchas veces, supuestos idénticos, tienen



soluciones diferentes incluso no ya por desconocimiento que sería digamos posible, sino sencillamente porque un tribunal entiende o sostiene un criterio distinto a otro Tribunal, y no se entiende vinculado por el precedente que eso ha supuesto.

Bien, a pesar de todo, yo si creo que la crítica final de las actas con acuerdo, y con esto ya termino antes de que el moderador me llame al orden, sería una crítica en torno a esta idea del principio de igualdad, incluso entorno a que se entiende por negociación en el ámbito de la Administración Tributaria y tal vez, incluso en alguna monografía o

algún artículo excelente, como el que publica la revista "Impuestos" de Pedro Herrera y de Cristina García Herrera sobre el tema de las actas con acuerdo, supone poner de manifiesto este problema, tal vez el primer problema es que si de verdad sabemos lo que es un acuerdo, esto que parecería digamos obvio yo creo que a veces llevamos las actas con acuerdo a un terreno en el que no había ya acuerdo alguno, es decir, cuando un juez o un funcionario atiende unas alegaciones y por lo tanto llega a una interpretación de la norma acorde con las alegaciones que le han hecho, no supone ningún acuerdo sino que supone simplemente la aplicación normal de la norma, con lo cual yo soy de los que piensan que es difícil hablar de acuerdos entorno a la interpretación de una norma jurídica, ahí lo que hay es un debate entorno a la aplicación normal de esa norma.

Por supuesto el gran problema tal vez de las actas con acuerdo, es que yo creo que sitúan estas técnicas convencionales muy tarde en el procedimiento de aplicación de los tributos, y por lo tanto tal vez en una gestión en masa como la que ahora ocurre, es obvio que el contribuyente cuando cumple voluntariamente con sus obligaciones tributarias tiene que estar seguro de lo que esta fuera de cualquier posible acuerdo, porque sino digamos habría incluso una tentación del contribuyente de dejar todo a un posible acuerdo con la Administración, por tanto es necesario fijar

el marco de ese acuerdo para evitar, por así decirlo, la existencia, la posible existencia de esas actas con acuerdo afecten incluso al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Así entendida, yo creo que tal vez las actas con acuerdo, si pueden desempeñar su papel en el futuro, un papel digamos limitado a acuerdos puntuales de supuestos muy concretos, en supuestos excepcionales, o en temas efectivamente de valoración o de prueba donde las actas con acuerdo en ciertos casos pueden tener su justificación, inclusive puede haber acuerdos en otros terrenos distintos del momento de la redacción de las actas y por ejemplo que yo creo que debe haber acuerdos en el caso de la evolución jurisprudencial, es decir en ese caso yo creo que en el terreno típico de un acuerdo en cuando, digamos ha habido ya una resolución de un tribunal y hoy en la practica ya todos seguimos apelando la administración del contribuyente o recurriendo en casación sin que se sepa muy bien si eso tiene por lo tanto algún sentido. No veo en cambio en las actas con acuerdo que tengan su terreno propio, en el campo de la interpretación normativa.

Y por ultimo, si que es verdad que se ha criticado la Ley, y que en este punto con razón, en la medida en que el legislador concibe las actas con acuerdo en el artículo 155, de forma que no se sabe muy bien si para legislador el (...) esencial de las actas con acuerdo, el acuerdo o el pago, o la reducción de la sanción, y la mezcla de las tres cosas hacen que la naturaleza misma de las actas con acuerdo, se desvirtúe extraordinariamente incluso a veces, que las actas con acuerdo terminen siendo perjudiciales para el contribuyente, porque va a querer llegar a un acuerdo de la reducción del 50%, pero a cambio de eso tiene que tener un deposito y un aval previo, incluso si no hay sanción no habrá reducción del 50%, pero sigue habiendo un deposito o un aval previo, con lo cual es realmente peor el acta con acuerdo, que el acta de conformidad tradicional, con lo cual tal vez, el legislador aquí no se sabe muy bien si quiso, busco en el acta con acuerdo el acuerdo, o el pago y garantizar el cobro de la deuda tributaria, y en esa confusión tal vez el legislador haya desvirtuado la naturaleza propia de estas actas cuyo papel sin embargo, algún papel tendrán en el futuro, aunque sea difícil saber ahora cual va a ser con exactitud.

3. "Requisitos y motivación de las actas".

(D. Javier Martín Fernández, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Sr. Giménez-Reyna (moderador):

Habíamos quedado después de las intervenciones de Mariano Fortuny y Abelardo Delgado, en la intervención de Javier Martín que es el tercer ponente, que tengo que decir, porque permíteme Javier que lo diga que es quizá menos conocido en la plaza. Javier ha formado parte de las dos comisiones del Instituto de Estudios Fiscales que estudiaron la reforma y el borrador del Proyecto de Ley de la nueva Ley General Tributaria. De manera que es una persona versada, que conoce perfectamente la materia, y que es director de Consejo de Estudios y Patrono también de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

Así que sin más le cedo la palabra y acto seguido, iniciaremos el debate.

Sr. Martín (ponente):

Buenos días a todos.

Las primeras palabras como siempre, tienen que ser de agradecimiento a la Fundación, en particular a José María López Geta por la



invitación, por permitirme estar hoy con todos vosotros en esta puesta en escena de nuevo de la Fundación.

Yo, soy lógicamente el único representante de la Universidad en esta mesa y tengo que dedicar un minuto a poner de manifiesto un tema que yo creo que es importante, que es que la historia del Derecho Financiero Español prácticamente como sabéis se inicia, digamos hay dos grandes pilares fundamentales en esa historia, de un lado el Profesor Sainz de Bujanda, director de Derecho Financiero en la Universidad Complutense, y de otro muchas veces a lo mejor no se le reconoce, los Colegios Universitarios suelen omitirlo, pues las Semanas de Derecho Financiero. En definitiva esta Fundación que su objeto cuando se fundó, cuando comenzó su andadura por los años 80, pues en definitiva lidero de nuevo el poner en marcha o continuar con esas semanas, por tanto para mí lógicamente el hecho de poder participar de alguna forma en toda esta labor, me congratula sin duda bastante.

Bien, tengo que hablar, en mi intervención sobre requisitos y motivación de las actas. Este es como saben un tema muy importante, fundamentalmente porque se ha puesto de moda por una desgraciada costumbre de colegas míos no universitarios, colegas míos de profesión, de impugnar las liquidaciones contenidas en las actas de conformidad. Esto ha dado lugar sin duda a una doctrina jurisprudencial que cuando uno lea los preceptos dedicados a estos temas en la Ley General Tributaria, esta muy presente en estos preceptos.

Para tratar el tema de los requisitos y motivación de las actas, tenemos que ir a dos bloques de preceptos. Un primer bloque de preceptos que se encuentra contenido en la Sección Primera del Capítulo II del Título III, que es el dedicado a las especialidades, a los procedimientos en materia tributaria, en concreto a cuatro preceptos que vamos a analizar muy rápidamente.

El primero, el artículo 102.1 que se ocupa de la notificación de las liquidaciones tributarias, el 102.2 perdón, se ocupa repito de la notificación de las liquidaciones tributarias, y en concreto nos dice cual es el contenido mínimo que tiene que tener toda liquidación, ya sabe la motivación del obligado, los elementos determinantes de la cuantía, la motivación, etc. Bien, con relación a esta última, la motivación, sin duda la redacción de este precepto mejora la redacción de la Ley del 63, porque afirma que esta, la motivación, es necesaria siempre que la liquidación se practique teniendo datos distintos de los declarados por el obligado y no solo cuando se aumenta la base imponible, es decir la motivación es justa y necesaria aunque la discrepancia no afecte a la base, sino por ejemplo en la practica de unas deducciones justas. Por tanto es una mejora significativa respecto de la regulación vigente.

En segundo lugar hemos de tener presente el artículo 103.3, donde nos establece, aunque el título del precepto es obligación de resolver, sin embargo en ese número 3 establece que actos tributarios deben de ser motivados en todo caso y junto a la liquidación, que ya el requisito de la motivación esta presente en el 102.2, nos dice también que es necesario motivar lo que es comprobación de valor, lo que imponga una obligación, los que tienen beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de los actos tributarios.

Por su parte el artículo 105, este es un precepto que establece las normas generales de la carga de la prueba, establece algo que es evidente que ya esta en la Ley del 63, que es que los procedimientos de aplicación de los tributos tienden a hacer valer sus derechos, deben probar los hechos constitutivos del mismo. Solamente en definitiva, que reitera la carga de la prueba común a todo el derecho privado, "quien afirma un hecho que le favorece debe aprobarlo". Sin embargo no obstante, la norma ha cogido en parte una concepción que sostiene que nuestro ámbito no deben regir las normas del derecho privado, derivadas como todos sabéis del principio dispositivo, sino que por el contrario hay que tener en cuenta que la Administración como no defiende un interés propio sino un interés general, no solamente debe probar lo que le favorece sino también puede probar o debe probar aquellas cuestiones que también favorecen de alguna forma al contribuyente.

Y por último el artículo 107 que se ocupa del valor reprobatorio de las diligencias. Este precepto de alguna manera produce dos efectos. Por una parte extiende a todos los procedimientos tributarios

el valor probatorio de las diligencias con los documentos públicos, y por otro eleva a rango legal pues disposiciones ya contenidas en normas de carácter reglamentario, en especial del Reglamento General de Inspección de los Tributos.

Bien centrándonos ya en los preceptos de la nueva Ley General Tributaria que se ocupan de los requisitos y motivación de las actas, hemos de acudir en primer lugar al artículo 143 que es el relativo a la documentación de las actuaciones de la Inspección. Precepto que reitera el valor de las actas como documentos públicos con su misma fuerza probatoria, aunque esta afirmación debe de alguna manera matizarse en un doble sentido, y en coherencia con nuestra doctrina constitucional.

De un lado el valor probatorio de las actas no libera a la administración del despliegue de la necesaria actividad probatoria, y por el contrario es dicha actividad unida a la condición de funcionario público de quien las extiende, lo que justifica que se le atribuya ese valor probatorio. Y de otro lado este último solo afecta a las cuestiones de hecho, nunca a la aplicación de la norma, esto es una afirmación común, como predicable también no solo de las actas sino también de las diligencias.

En cuanto al artículo 144 que se ocupa del valor probatorio de las actas, se reitera de nuevo, el que lógicamente las actas tienen la naturaleza de documentos públicos y dicen que hacen prueba de los hechos que su motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario. Y se vuelve a insistir, y esto es una obsesión a lo mejor del legislador, que los hechos aceptados por obligados tributarios en las actas de inscripción, se presume en cierto y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en un error de hecho.

Bien, ¿cuál es el contenido mínimo de las actas de inspección? Pues respecto al contenido mínimo de las actas de inspección, este esta previsto en el artículo 153, que por cierto reproduce en definitiva el actual artículo 49 del Reglamento General de Inspección, pero con tres novedades. La primera, que no obliga a incluir la fecha de inició de las actuaciones y el computo del plazo máximo de duración. No sabemos porque, pero evidentemente se ha obviado esa referencia. En segundo lugar que alude a la necesidad de que se incluyan los fundamentos de derecho de la propuesta de resolución, lo que sin duda, desde mi punto de vista constituye una obviedad. Y por último que obliga que en todo caso el actuario, se pronuncie a cerca de la existencia o no de infracción tributaria, a diferencia de los que sucedía o sucede actualmente en la Ley del 63 donde dicha mención es obligatoria.

Sin embargo, no es menos cierto que este pronunciamiento desde mi punto de vista carece de carácter jurídico claro, que puede iniciarse un procedimiento jurídico sancionador a pesar de que se haya negado inicialmente la existencia de tales indicios. El único limite es temporal como se ha dicho por los ponentes anteriores, si tenemos en cuenta que el artículo 209.2 que prohíbe iniciar un procedimiento sancionador sin haber transcurrido tres meses desde la notificación de la liquidación, y con independencia de cual haya sido el conocimiento del acto. No obstante, también he de reconocer que una opinión negativa del Inspector ofrece muchas posibilidades de defensa al sujeto infractor.

Respecto a los contenidos de las actas, básicamente todos conocéis perfectamente el artículo 49 del Reglamento de Inspección, creo que no merece la pena detenernos en su numeración. Solamente quiero manifestar, que la Ley General Tributaria hace un esfuerzo importante por fijar digamos, cual es el contenido de la ley. Es una Ley General Tributaria que se ha criticado que el contenido es excesivamente reglamentista, por tanto ha aplicado en muchas materias el principio de preferencia de ley, es decir, materias que estaban en el Reglamento General de Inspección, se incorporan por ejemplo al contenido de la Ley, lo cual fuerza que para su modificación hemos de acudir a una disposición con rango legal. En ocasiones la ley dice, la ley habla de los términos que se fijan reglamentariamente, este es uno de esos preceptos. La ley en definitiva dice que materias, cual es la materia que se regula a través de esa Ley y lógicamente, habilita al reglamento a que desarrolle determinadas materias. Este es, repito, uno de esos preceptos y en concreto dice, enumera cual es el contenido mínimo que deben tener las actas, y al final incorpora una letra h, que sea las demás que se establezca reglamentariamente. Tenemos por tanto que esperar, para

ver que nos dice el reglamento para ver que requisitos que no son esenciales de conformidad con la Ley, sin embargo el Reglamento va a considerar como tales.

Bien, el contenido de este artículo 153, en definitiva, hemos de completarlo con otros preceptos, en concreto con el 155.2, 156, 158 y con el 159. Con el 155.2 en relación con las actas con acuerdo, y es que nos dice que además de los requisitos esenciales al cual se refiere este artículo 153, es necesario además el 155.2 hace mucho hincapié, dice además de lo dispuesto en el acta con acuerdo, incluirán necesariamente el siguiente contenido, habla del fundamento de la aplicación, estimación, valoración y medición realizada de los elementos de hecho, fundamentos jurídicos de cuantificación de los elementos de hecho, fundamentos jurídicos de cuantificación de las propuestas de sanción, y por último de la manifestación expresada a conformidad del obligado.

Bien, sobre esos cuatro requisitos quiero hacer hincapié, porque Abelardo lo ha mencionado, de alguna manera hay que motivar lo que es el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada. Aquí no se dice los términos que se fijan reglamentariamente, es decir que directamente tendremos por tanto nuestro margen de maniobra, nuestro interpretativo, esta en que habrá que entender que es eso del fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada para de alguna manera, y que fundamento de estimación, valoración y medición, en definitiva se considera que es motivación suficiente. Porque claro, aquí va a estar una de las piedras de toque de las actas con acuerdo, y es que realmente como sabéis la posibilidad de impugnar las actas con acuerdo esta muy reducida, podemos solamente impugnar en vía contenciosa y con determinados motivos tasados. Pues bien en definitiva lo cierto es que para el acta, si realmente se realizan las actas con acuerdo, y por desgracia se generaliza en el futuro la posibilidad de impugnación, pues yo creo que la piedra de toque va a estar en si las actas con acuerdo esta o no esta, debidamente motivada y fundamentalmente por esta previsión del 55.1a de fundamento de aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

Bien, tenemos también con relación a la motivación que acudir al artículo 156, relativo a la conformidad, a la necesidad de que se incorpore al acta de conformidad un informe, en este sentido el precepto no innova nada respecto a la situación actual, tenemos toda la jurisprudencia, o la cuestión jurisprudencial que ha habido en esa cuestión este tema. En definitiva la motivación no tiene que estar tanto en el cuerpo del acta como en ese informe del inspector actuario. El artículo 158 que también exige un informe cuando se lleva a cabo la aplicación del método de estimación indirecta, y el artículo 159 en los casos en los que se lleve a cabo, que se incoe un expediente por la cláusula de conflicto en la aplicación de una norma tributaria del artículo 15, el último supuesto de informe como ha comentado Mariano pues en los casos de delitos fiscales.

He hecho una numeración prácticamente de todas aquellas cuestiones que de alguna manera inciden sobre el título de mi ponencia, requisitos y motivación, y creo si les parece, que lo podemos desarrollar si les parece en el debate.

4. Coloquio - "Las Actas de Inspección"

Sr. Giménez-Reyna: Damos la palabra a los asistentes para iniciar el coloquio. Tienen la palabra.

Si, por favor, tiene la palabra

Pregunta: En relación con las actas con acuerdo y puesto que se prevé la expresa posibilidad de renunciar a la tramitación separada del expediente sancionador, me gustaría saber la opinión de los ponentes, porque yo creo que todos de alguna manera han tocado el tema, sobre si eso en el caso de una expresa renuncia de la manifestación del actuario en el sentido de que no hay sanción, impediría en ese caso concreto que con posterioridad se iniciase un expediente sancionador.

Sr. Fortuny: Hay lo que pasa, es que hace falta una autorización para comparar si el actuario dice, que no aconseja, que no procede iniciar un procedimiento sancionador, como parte del expediente sancionador forma parte del acuerdo, hace falta la actuación del Inspector Jefe que le esta dando el visto bueno a esto que se puede....



(...) No, no, el acuerdo abarca todo, cuota, deuda tributaria y sanción.

A todos ellos, si el Inspector Jefe, hace falta una autorización previa simultanea inicial, pero vamos yo le veo muy poco futuro, si después, el propio que va ha iniciar el sancionador, quien tiene que decidir si procede o no el poner sanción con carácter previo, a autorizado este acuerdo donde se decía que no procedía a sanción, salvo que aparecían nuevos elementos, pero lo veo complicado.

Sr. Delgado: Yo estoy de acuerdo con Mariano. Para mi el acta con acuerdo, absorbe claramente el componente sancionador, el acta con acuerdo tiene que incluir la sanción, sino la incluye y el Inspector Jefe ha dado la autorización a esa acta con acuerdo y la liquidación se entiende dada a los 10 días, pues es que esos 10 días también son inútiles puesto que permiten rectificar errores materiales y no abrir un expediente sancionador, por lo cual yo creo que en ese punto el acta con acuerdo conduce a esa cuestión, es una de las especialidades también del acta con acuerdo. O sea que yo estoy totalmente de acuerdo con Mariano.

Sr. Giménez-Reyna: Javier, quería...

Sr. Martín: Si. Si uno hace una interpretación sistemática de la ley en este punto, uno llega o por lo menos yo he llegado a la siguiente conclusión, y es que si estamos, en las actas con acuerdo normalmente casi todas o digamos el 99,9% van a ser actas con acuerdo que incluyan la sanción, ¿por qué?, porque sino el tramite es el acta de conformidad pura y dura, es decir que esta pensada básicamente el acta con acuerdo y, bueno además sino se parte un poco el informe de la primera comisión, que lo explicaba antes, lo que pretende es..., la finalidad de un acta con acuerdo como he dicho esta mañana, pero la finalidad en si es lo que llevo a los redactores del informe del 2001 en este sentido, fue el vincular primero el reducir la conflictividad, que actualmente produce el acta de conformidad con la posibilidad como comentaba antes del recurso, en segundo lugar facilitar lógicamente el acuerdo, y en tercer lugar y básicamente el vincular la liquidación a la recaudación, con lo que realmente la liquidación que se incoe se cobre. Por tanto, ya te digo, que tal y como esta si uno analiza lo que es la regulación del acta de conformidad y del acta con acuerdo, prácticamente las actas con acuerdo siempre van a llevar aparejado una sanción, ¿por qué?, porque sino se utilizaría la formula mas sencilla del acta de confirmación.

Sr. Giménez-Reyna: De todas formas hay una cuestión que la pregunta y las intervenciones dan por supuestas.

¿Tienen razón de ser los supuestos que contempla expresamente el artículo 155 que haya sanción? Interpretar el concepto jurídico indeterminado y demás, ¿son supuestos tan típicos de sanción?. Lo dejo sobre la mesa porque

Público: (...) con sanción

Sr. Giménez-Reyna: Sigamos...

Alguien...¿quien pide la palabra a continuación?

Si bueno, Abelardo quiere hablar.

Sr. Delgado: Yo creo que es que, en este punto y lo que siento es que estamos aquí tan bajo que yo tengo una sensación de que nadie, de que estamos perdidos aquí en la mesa, pero esperemos no estar intelectualmente perdidos también.

Yo creo que hemos tocado el aspecto, o uno de los aspectos cruciales de las actas con acuerdo, porque efectivamente esto tiene muchas lecturas. Primera lectura, que con los supuestos del artículo 155.1 virtualmente no debería haber sanción en la mayor parte de los casos, es verdad que siempre se ha dicho lo de una estimación indirecta en el supuesto típico en el que habrá sanción, porque como hay estimación indirecta el presupuesto de la estimación indirecta es sancionable y lo que hay es un acuerdo sobre la estimación, eso esta claro, pero en muchos otros casos, en un supuesto también típico de acta con acuerdo como es un tema de precio de transferencia de comprobación de valores, difícilmente va a haber una sanción, y en un supuesto de duda cualificada en la aplicación de una norma a un caso concreto y específico, pues estas fuera de la sanción casi por definición, o sea que va haber de todo. Lo que pasa es que en el argumento de Javier también hay es muy importante, y es que si no hay sanción, ¿para que sirve el acta con acuerdo?. El acta con acuerdo y vota sobre la sanción, y sobre la recaudación de la cuota. Claro hay es donde creo que se produce un aspecto que es muy discutible de la redacción de las actas con acuerdo y es, pero bueno ¿la esencia de las actas con acuerdo cuál es?, ¿el acuerdo, o los temas de litigación?, bueno no los temas de litigación, sino las consecuencias en términos recaudatorios y en términos digamos procesales de las actas con acuerdo. Y tal vez hay el legislador opta por un modelo mixto, que hace que no se sepa muy bien donde esta el peso del acta con acuerdo y yo si creo que las actas con acuerdo pueden evolucionar de muchas formas, pero que una de las formas, que también lo ha dicho Javier, es el acta con acuerdo es un acta de conformidad en la que precisamente como hay acuerdo no cabe recurso de ningún tipo posterior, y aunque no haya sanción, el acta con acuerdo vuelve a encontrar una cierta utilidad.



Y luego en el tema de los acuerdos en los que hay sanción, pues incluso para la Administración Tributaria yo creo que esos temas son siempre peligrosos, es decir, cuidado con los acuerdos con sanción porque el acuerdo, es un acuerdo de la deuda y muchas veces a la Administración Tributaria ni la va a interesar si piensa en el futuro, un acuerdo sin sanción que tenga una cuota mas alta y establezca unas bases mayores, o sea que entonces cuidado con cambiar digamos pesetas de hoy por pesetas de futuro en las actas con acuerdo.

Sr. Martín: Es algo evidente Abelardo que al final lo que se llega es un acuerdo, como lo que se pacta es una cantidad global, pues yo creo que lo interesa en las actas con acuerdo, es que a lo mejor se firme un acuerdo sin sanción, porque lo, vamos a ver, el legislador o las cocinas de tributos, como queráis, han hecho un esfuerzo importantísimo, es decir vamos a ver, las actas con acuerdo vamos a ser sinceros, no, lo que tratan de alguna manera dar carta de naturaleza, pues es al trato del burro como decían por ahí de tarifa cuarta, etc., es prácticamente una solución transaccional pura y dura, lo que pasa es que como hablar de arbitraje en derecho tributario pone los pelos como escarpas a mucha gente, se ha buscado una solución como esta. Cualquier cosa que intentemos digamos, hacer una interpretación lógica o jurídica pura y dura, al final lógicamente las actas con acuerdo no se sostienen. Vamos a ser sinceros, sabemos lo que son las actas con acuerdo todos lo sabemos, y se ha hecho un esfuerzo por dar un ropaje jurídico a una situación

como esa. Yo creo como dice Abelardo, aunque os digo abiertamente las actas con acuerdo están pensadas porque hay expediente sancionador y se reduce la sanción, sino no tiene sentido el acta con acuerdo, pero lo lógico en estos casos es que de alguna manera para defender los intereses de la Hacienda Publica, la mejor manera de defenderlo es pacto, cuota, intereses y para de contar.

Sr. Fortuny: Yo quisiera en relación con las actas con acuerdo quisiera plantear el tema del posible recurso, porque aquí de una primera lectura parece que se desprende que esta limitada la vía contenciosa, pero a mi me da la sensación de que no hay ninguna limitación porque no se puede poner ninguna limitación a la vía contenciosa. Pues si leemos lo que dice el apartado sexto, cuando hablan de que se elimina la vía económica y se va directamente a la vía contenciosa, se dice: "...sin perjuicio al recurso del cual procede en vía contenciosa por existencia de vicios en el consentimiento.... ". Bueno, dice que se puede anular un recurso por vicio en el consentimiento, la duda que me surge a mi es si además de esos vicios se puede recurrir por cualquier otra cuestión, porque aquí no lo esta evitando ni mucho menos, dice que se puede recurrir por ese motivo, pero no esta diciendo que no se pueda recurrir por otros motivos, porque a lo mejor no se pudo poner, una cosa es lo que se quisiera poner y otra lo que se puso porque a lo mejor no se podía ir contra el derecho a la tutela judicial efectiva y por eso lo quisieron limitar mas. Pero yo la limitación del recurso la veo mas que complicada.

Sr. Giménez-Reyna: Si, por favor, puede dar el micrófono



Pregunta: Si, vamos a ver, yo quería si podáis aclarar en relación con el contenido del expediente, dice el 114 que cuando se trata de una denuncia pública que es exista, que este no formara parte del expediente. Entonces no veo yo claro eso de que la denuncia no tenga que incorporarse, veo claro que lo dice la ley, pero lo que no veo claro es que en eso no sea falta a la Constitución, en el sentido de que podría provocar la obtención de una prueba ilícita y violar el 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en cuanto a que carecerán de valor las pruebas obtenidas de modo que de forma directa o indirecta, violen derechos fundamentales. Entonces, si esa

información que la Administración tiene se ha obtenido de forma ilícita consustancial, con escucha, con violación de correspondencia, con abuso del administrador infiel. Pues impide al contribuyente que pueda alegarlo al objeto de anular la prueba, sino entra en el expediente no puede entrar en conocimiento entonces, ¿si me lo podáis explicar un poquillo?

Sr. Giménez-Reyna: Vale, ¿quien quiere hacer uso de la palabra? O todos están invitados, ¡venga contestar!.

Sr. Fortuny: Yo lo que veo es que la Ley dice lo que dice y (...) formara o no parte del expediente Jesús, esto es lo que dice la Ley. Interpretar se puede interpretar, pero si lo que dice es que no se incluye en el expediente es que no se incluye en el expediente.

Aclaración Público: En el procedimiento inspector las pruebas se habrán obtenido de una forma o de otra. Otra cosa es que la iniciación del procedimiento se haya producido como consecuencia de una denuncia, si ha habido una denuncia y se he iniciado el procedimiento, una cosa es la iniciación y otra es las pruebas, yo no tengo ninguna duda de que las pruebas deben haberse obtenido dentro del procedimiento, si de acuerdo con las cuestiones correctas. Ahí estamos hablando del problema de iniciación, si la iniciación dice la ley que puede realizarse por orden del

Inspector Jefe, y no tiene que ver con la denuncia, o si tiene que ver con la denuncia yo creo que es claro, no hay que confundir la iniciación con la prueba que se pueda obtener. Es decir, si resulta que hay unos casos que en el periódico parece que se han hecho determinadas cosas mal, eso puede dar origen a una iniciación. Una vez que esta realizando la inspección lo que no vale, es basarte en las pruebas periódicas, sino que se tienen que pedir información a terceros, entrar en el domicilio y todo correctamente. No se si con esto contesto.

Sr. Giménez-Reyna: ¿Alguna intervención más sobre este particular?

Pues nada, Alejandro tenía allí la palabra. Había pedido la palabra

Pregunta: Yo quería volver sobre las actas con acuerdo, porque me gustaría que alguien explicara si tiene más o menos analizado cual es el contenido de ese acuerdo que no esta en la ley, es decir, que es lo que se puede acordar en las actas con acuerdo. Según el artículo, los supuestos a los que puede llegarse para llegar a las actas con acuerdo, son todos lo que en el mundo tributario pueden producirse. Se entiende que la administración tiene que aplicar la ley, y tiene unos criterios administrativos previamente establecidos para determinadas situaciones y, por tanto parece que donde la línea de acuerdos se pueda producir es en relación con apreciación de hechos, o valoración de elementos o pruebas, pero no respecto a que ley hay que aplicar o a que criterio interpretativo hay que utilizar en cada momento. Y desde luego lo que creo que no se podrá producir, es acuerdo sobre cantidades globales o sobre tarifas cuartas, porque incluso como hipótesis de "mens legis" parece que va demasiado lejos.

Sr. Delgado: Vamos a ver, yo creo que...., no se si levantarme porque sino no te veo, o sea que literalmente esto es una tragedia.

Entonces no, yo estoy de acuerdo contigo Alejandro, de que, y antes lo decía, de que el artículo 155.1 esta redactado en unos términos muy amplios y que por lo tanto posiblemente tenga que ser reinterpretado, y me referiría al artículo al que antes hacia referencia de Cristina García Herrera y de Pedro Herrera, sobre como ellos reinterpretan este tema diciendo, y sobre la base de la exposición de motivos y del Informe de la Ley General Tributaria del 2001, que en realidad los tres supuestos son duda cualificada en la interpretación de la norma a un caso específico, cuestiones de prueba en la apreciación de los hechos, y no apreciación de los hechos, sino cuestiones de prueba, y tercero valoraciones y estimaciones donde parecería que actúa bien. Sin embargo en ese artículo ya puestos a discrepar, ya que Pedro luego viene y puede corregirme, yo no veo el acuerdo en los términos que ellos dicen para solventar un problema que es, inclusive para evitar el problema de la dispersión de criterios y del principio de igualdad, que haya circulares administrativas que establezcan criterios a los que pueda adherirse el contribuyente. Yo creo que eso es una acta de conformidad, ¿no?, no un acta con acuerdo. Y yo estoy de acuerdo en que no cabe el acuerdo sobre la interpretación de la norma, porque eso es de aplicación normal del derecho. A veces tenemos un concepto de interpretación de la norma extraño, es decir, la norma no se interpreta por alguien sin tener en cuenta las circunstancias, ni las alegaciones, ni nada, se sienta en una silla, coge la ley y ¡lo que salga!, no es así, es decir según eso un juez pues no necesitaría una demanda y una contestación a la demanda, y unas conclusiones, sino que se sentaría allí, vería los hechos y aplicaría la norma. Sin embargo el juez no negocia ni llega a un acuerdo con las partes, ni siquiera es un arbitro exactamente, por supuesto que negocia en el sentido de que admite alegaciones, de que acepta cuestiones, pero eso no es yo creo, el acuerdo del que aquí estamos hablando.

Pero yendo al supuesto más fácil que es el que de los precios de transferencia, o el de las valoraciones en general, o el de las estimaciones indirectas, yo creo que el acuerdo que si supone en ese sentido una cierta transacción, supone dar algo a cambio de otra cosa, es decir, es que curiosamente en las actas con acuerdo es donde menos se ve el tema, pero si habláramos con alguien con experiencia en recaudación que ha estado en un proceso concursal, en una suspensión de pagos, pues un acuerdo es, el acuerdo al que se llega en una suspensión de pagos con lo cuál yo renuncio a cobrar algo y este señor renuncia a otra cosa y, todos llegamos a un acuerdo porque es la mejor solución, eso es un acuerdo. Y un acuerdo es como antes decía, pues que la Audiencia Nacional ha editado una sentencia y deberíamos ser capaces alguna vez

de sentarnos con el abogado del estado, y llegar al acuerdo de que no recurrimos nadie, porque ¿para que vamos a recurrir ambas partes cuando posiblemente la tasación ante el Tribunal Supremo no vaya a servir para nada?. Ese tipo de acuerdos, son a lo mejor a los que habría que llegar sobre cuestiones de hecho, sobre cuestiones que permiten en definitiva solucionar una controversia, y efectivamente yo creo que el acuerdo sobre la interpretación de la norma tal vez sea el punto menos propio de las actas con acuerdo aunque pudiera llegar ha haberlo en algún caso absolutamente singular, en cambio efectivamente yo ni veo las actas con acuerdo por circular administrativa, ni veo las actas con acuerdo en el sentido de que cada cual llegue a acuerdo, digamos sobre cuestiones generales con cada contribuyente individual, porque entonces a lo que vamos a llegar es a una dispersión de criterios y a un uso inapropiado de las actas con acuerdo.

Sr. Martín: Solamente respecto a este tema decir algo que seguramente es evidente pero creo que no hemos presentado. Una cosa es el acuerdo, como decía Abelardo, y otra cosa es la conformidad a una propuesta de la Inspección. Las actas de conformidad, es que la inspección formulan una propuesta y el contribuyente da su conformidad a la misma. Toda la línea jurisprudencial que hay sobre las actas de conformidad, inciden que como lo que hay es una adhesión del contribuyente a una propuesta, esa propuesta debe estar debidamente motivada.

En las actas con acuerdo el tema es distinto, es que en definitiva hay un acuerdo, el acuerdo supone que ambas partes aportan algo al resultado final. Por tanto no nos sirve toda la doctrina jurisprudencial que hasta el momento ha habido en relación con las actas de conformidad, porque es algo totalmente distinto, y repito que, a lo mejor en mis palabras cuando hablaba de la tarifa cuarta a lo mejor me he excedido, pero creo que es lo que subyace un poco detrás de todos los informes, pero lo cierto es que estamos ante un autentico acuerdo que no deja de ser un supuesto de solución transaccional del procedimiento. Por tanto con eso os quiero decir que aquí lo fundamental desde mi punto de vista en los temas básicos de motivación, es como de alguna manera vamos a articular la previsión del 155.2a, es decir de cómo motivamos el fundamento de la aplicación, estimación y valoración derivada, porque en definitiva es un acuerdo, un darse las manos. Todos los que hemos ido como comentaba Abelardo a una suspensión de pagos, en definitiva al final, es una solución que se pacta muchas veces y que el juez lo único que hace es lavarse las manos y al final aprueba un convenio. En esa línea para que interpretar esas actas con acuerdo, habrá que acudir a esos preceptos de derecho común con carácter supletorio que esta en el Código Civil, que se entiende por acuerdo, pero repito y esto es muy importante, no cabe aplicar a las actas con acuerdo toda la doctrina jurisprudencial respecto de motivación de las actas de conformidad, porque las actas de conformidad es una adhesión del contribuyente a una propuesta de inspección y por tanto esa propuesta de la inspección debe estar debidamente motivada. Con eso quiere decir que a lo mejor el acuerdo no hay que motivarlo tanto, sino a lo mejor en dos líneas estamos de alguna manera motivando suficientemente el acuerdo.

Sr. Giménez-Reyna: Si, Alejandro si

Pregunta: Sobre esto último, me gustaría discrepar moderadamente sobre que son las actas con acuerdo, y sobre que contenido tienen que tener, es decir, yo no creo que esto

sea un convenio, yo no creo que dos partes lleguen a un acuerdo que suscriben como un convenio. Yo creo que esto es un acto administrativo, que dicta la administración una vez que ha llegado a un compromiso con el contribuyente, respecto a los hechos o las valoraciones de las actuaciones que ha realizado. Pero la interpretación la hace la administración, y la aplicación del derecho la hace la administración, y quien firma es la administración. Por tanto yo creo que no es



un convenio el acta con acuerdo, es un acto administrativo en el que hay unos elementos de hecho pactados.

Sr. Giménez-Reyna: De todas formas, yo creo que estamos en un asunto de máxima sensibilidad porque por primera vez se habla de actas con acuerdo, pero recordemos que la Ley 30/92 ordena impulsar medios convencionales de terminación de los procedimientos. Recordemos que tenemos toda una rama del derecho español, el derecho urbanístico que es un derecho absolutamente convencional, lo que hoy es zona verde, mañana deja de serlo y al revés, y esos también son actos administrativos, y recordemos que hasta en el ámbito penal se negocian las penas, y yo creo que es el punto más sensible donde se ejerce la máxima potestad del Estado.

Lo que nos ocurre es que como es algo novedoso y, Abelardo ha puesto el dedo en la llaga de que no se sabe bien que es lo primero, si el huevo o la gallina. Pero la verdad es que allí hay un atisbo de intentar resolver las cosas de una manera diferente a como hasta ahora que no estamos en acta de conformidad, sino que hay algo diferente.

No quisiera yo con eso terciar el debate, pero tan solo aportar alguna idea.

Deberíamos si les parece, puesto que luego tenemos otros dos coloquios, dar cinco minutos para terminar este y poder dar lugar al siguiente Salvador Colmenar ha pedido la palabra.

Pregunta: En definitiva se descubre en la Ley de que se trata de un auténtico contrato, es un contrato de adhesión al que se adhiere el contribuyente, pero es un contrato. Se descubre en eso que decíamos de cuales son los efectos del acuerdo, se aplica estrictamente el principio pacta (...), de manera que queda vinculado al acuerdo, tanto la administración que solamente puede rectificar contestando a lo de la sanción, los errores materiales, no puede rectificar otra cosa, si existen, y por otra parte se limita la discusión del acta con acuerdo a los vicios del consentimiento. Esto es lo que ocurre con cualquier contrato.

Por otra parte respecto a los puros elementos de hecho, valoraciones, mediciones, etc., no olvidemos, y hacen uso profuso los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que la Ley de la (...) Contenciosa-Administrativa, se admite que en estos supuestos y el juez lo requiere, haya un acto de conciliación entre las partes, por si se ponen de acuerdo. Eso está previsto en la Ley (...) de lo Contencioso-Administrativo. Y en el ámbito de los tributos locales, los jueces intentan siempre en la medida de lo posible evitar que se produzcan esas discrepancias, y siga el litigio acudiendo al acto de conciliación. Quiero decir que si limitáramos eso, a las actas con acuerdo, no se va a producir antes en el momento en que actúa la administración, en este caso local, pero si se va a producir luego en el seno del proceso contencioso-administrativo.

Sr. Giménez-Reyna: Gracias Salvador.

¿Alguna reacción en la mesa?

Sr. Delgado: En el tema de las actas de conciliación, solamente decir que la Ley prevé una terminación poco convencional, pero estoy de acuerdo con lo que dice Alejandro, que normalmente estamos hablando de una terminación convencional sobre cuestiones de hechos o valoraciones, mas que sobre la aplicación o interpretación de la norma, y ahí digamos inclusive, cuando el legislador confía en las actas con acuerdo como un instrumento para evitar la litigiosidad, es curioso porque sobre todo el Profesor Ferreiro en alguna ocasión ha utilizado el ejemplo americano. Es curioso porque el ejemplo americano demuestra una cosa y la contraria, como casi todo en la vida, porque precisamente en el ejemplo americano, la excesiva apertura de las posibilidades de acuerdo, lo que han dado lugar en la practica americana es a un exceso de litigiosidad y no un defecto de litigiosidad. Tan bien hay que delimitar bien el ámbito del acuerdo, sobre todo de un acuerdo tan tardío, como una acuerdo en la inspección. Y en cambio a lo mejor en el terreno de la interpretación y de esas circulares administrativas, la Administración debería acostumbrarse a negociar esos criterios, a negociar pero antes, es decir en un momento digamos

previo a la elaboración de la norma, o inmediatamente después de la elaboración de la norma, no siete años después cuando ya realmente poca solución tiene la cuestión.

Sr. Giménez-Reyna: ¿Alguna intervención más en relación con este primer coloquio?

¿La mesa quiere añadir alguna cosa?

Pues si les parece damos por terminado este primer coloquio, y les agradecemos a los tres ponentes su intervención y sin solución de continuidad, constituimos la mesa para el siguiente.

Muchísimas gracias entonces.

3. LAS FACULTADES DE INSPECCIÓN DE LAS OFICINAS DE GESTIÓN

1. "Alcance de las facultades de comprobación de las oficinas de gestión".

Ponente: D. Jesús Gascón Catalán, Inspector de Hacienda del Estado

En primer lugar Buenos Días a todos y muchas gracias a la Fundación, estoy agradecido a la asistencia de público convocado y a la aparición en sociedad de dicha fundación, supongo que servirá de aliciente para convocar nuevos eventos de este tipo.

El asunto del que voy a hablar es un tema conflictivo y de eterno debate en el seno de la Agencia Tributaria y de cualquier administración que se aprecie, y es hasta donde tienen que llegar los controles masivos, cual es su límite y su alcance de las actuaciones inspectoras .



Puede derivarse cierta confusión de la redacción de algún precepto de la Ley General Tributaria, como pueda ser el artículo 141 cuando habla de las actuaciones inspectoras, que entre las mismas menciona las actuaciones de comprobación limitada.

Creo que todos tenemos claro que son las actuaciones inspectoras , que pueden ser de muy diverso tipo y que no tienen porque ser exclusivas de la inspección y por otra parte el procedimiento inspector .El procedimiento inspector que es el procedimiento de comprobación e inspección que dará lugar a la actuación de unas actas y a las liquidaciones que se deriven de las mismas, por tanto, la actuaciones de comprobación limitada son actuaciones que pueden ser inspectoras o pueden ser realizadas por otros órganos, pero no son procedimiento inspector, este es el primer punto que yo creo que conviene aclarar .

El segundo lugar quizá haya que destacar que la Ley General Tributaria prevé distintas fórmulas de control, prevé elementos de mayor o menor intensidad comprobadora; el de menor intensidad es el procedimiento de verificación de datos, el segundo proceso en intensidad es el de comprobación limitada y el más potente es el procedimiento inspector.

Por explicarlo con un ejemplo gráfico, sería como las muñecas rusas , el procedimiento de verificación de datos es la muñeca individualmente considerada, el de comprobación limitada es otra muñeca mas grande que contiene verificación de datos y además otras cosas y el procedimiento de inspección contiene a los otros dos y además otras muchas más cosas.

Desde el punto de vista orgánico, asunto del que Ley General Tributaria huye, no quiere hablar de funciones de la inspección con mayúscula, de la recaudación con mayúsculas ni de gestión con mayúsculas; si no que habla de funciones de la Administración General Tributaria , pero yo creo que el análisis orgánico hay que hacerlo pues desde el punto de vista orgánico, la inspección podrá hacer comprobaciones limitada o podrá hacer inspecciones y este es un tema importante puesto que no son lo mismo. La comprobación limitada tiene un plazo de seis meses distinto del procedimiento inspector y dicha comprobación termina mediante una liquidación provisional y no es necesario la incoación de actas por tanto hay unas opciones y una oportunidad con la que cuenta la inspección con mayúscula para actuar por una vía o por otra vía.

Los órganos de gestión podrán optar entre elegir actuaciones de verificaciones de datos o Actuaciones de comprobación limitada; no me refiero a los casos excepcionales en que los órganos gestores pueden realizar actuaciones inspectoras porque están circunscritos a los regímenes objetivos de tributación y bueno nos perderíamos un poco el enfoque al ampliar el debate.

Una cuestión importante a tener en cuenta es que en los procedimientos de verificación de datos de menor intensidad comprobadora pues no va a plantear demasiados problemas jurídicos, puesto que los problemas que pretenden resolver son problemas de fácil resolución, se trata de detectar y regularizar errores aritméticos, de corregir errores interpretativos claros de las que se desprendan de las declaraciones o de la documentación aportada por los contribuyentes.

Se trata de depurar las incoherencias que se produce entre lo que declara el contribuyente y la información de la que dispone la administración obtenidas normalmente a través de declaraciones informativas. En definitiva se trata de unas actuaciones con un alcance muy limitado y que van a terminar en una liquidación provisional que desde el punto de vista jurídico plantea escasísimos problemas.

Sin embargo en las actuaciones de comprobación limitada van un paso más allá, engloba todo lo que es verificación de datos, es decir la administración puede hacer todo lo que podría hacer como verificación de datos mediante el procedimiento de mayor intensidad pero además puede hacer otras muchas cosas, puede comprobar cualquier tipo de declaración e incluso aquellos casos en los que el contribuyente ha incumplido la obligación de declarar: estamos hablando de control de declarantes pero también de control de no declarantes. No existe limitación según el signo de la declaración, da igual cuando haya de devolver, a compensar, a ingresar cualquier tipo de declaración y se puede revisar desde errores interpretativos hasta bases imponibles, cuotas, diferentes elementos de la declaración. Estamos hablando de una comprobaciones como podéis ver mucho más extensa en cuanto a su oferta; pero ¿donde están los límites?, ¿Cuál es la diferencia con respecto al procedimiento inspector?, Los límites están en que se trata de actuaciones en oficina, es decir, se trata de comprobaciones documentales, no se comprueba la realidad física de las operaciones, no hay desplazamiento a los locales, a los establecimientos o a los domicilios de los contribuyentes; eso quedaría reservado para las actuaciones censales, que como por razones evidentes son actuaciones que se hacen en la calle, y para el control de los regímenes objetivos de tributación.

Hablando de contribuyentes en estimación directa o de contribuyentes que tributen por el impuesto sobre sociedades esta claro que las actuaciones de comprobación limitada son comprobaciones documentales en oficinas este sería primer límite; segundo límite no se pueden analizar movimientos de fondos como mucho se puede pedir justificante de una operación concreta que haya dado lugar a una anotación en base imponible o a una deducción en cuota, pongo el ejemplo del pago de la pensión compensatoria, bueno la norma exige que se haga el pago, claro el contribuyente tiene que presentar un justificante de que se ha producido, pero eso no tiene nada que ver con el análisis de fondo, por tanto creo que es otro límite bastante importante tener en cuenta.

Y por último el tercer límite es el análisis de la contabilidad que queda vedado para los casos de comprobación limitada. Por tanto libros de registro, libros fiscales si, análisis de la contabilidad mercantil no.

Entonces que medios de prueba, he intentado definir que es comprobación limitada desde un punto de vista negativo, ahora lo definiré desde un punto de vista positivo, es decir, de que medios de prueba estamos hablando cuando decimos comprobación limitada, estamos hablando de las declaraciones, de la documentación aportada para las declaraciones, de los justificantes requeridos al contribuyente, los libros de registro que tengan que llevar el IVA o en el IRPF; las facturas y los documentos que han dado lugar a apuntes en esos registros.

Otros libros no necesariamente fiscales como pueden ser los libros de la Seguridad Social, también pueden efectuar la Administración requerimientos a terceros, pero solo para confirmar, para ratificar, para verar, la información que ya obra en poder de la Administración.

Es decir no podrá hacer requerimientos para constituir pruebas pero si podrá dirigirse a un pagador para que confirme la imputación efectuada al perceptor , quiero que usted me ratifique este dato porque el contribuyente lo niega, estos son los medios de prueba que podían utilizar en este procedimiento.

Desde luego no es una construcción teórica en el vacío, esto se parece terriblemente a la diferencia que existe entre el control documental y la revisión física de las mercancías en el procedimiento aduanero o nuestros vecinos franceses tienen una diferenciación clara entre el control documental y el control (suplies) y, el control externo o el control (suplas) en buena medida este procedimiento de comprobación limitada es heredero del control documental aduanero y es heredero, es deudor del control "suspiés" francés y por supuesto tiene su origen más reciente en nuestro ordenamiento jurídico en el art.123 de la todavía Ley general Tributaria, hay que tener en cuenta otra cuestión importante que la finalización del procedimiento, tiene que ser formal con una notificación al contribuyente que le diga, o bien, cual es el objeto de la regularización o bien se le diga que no hay motivo de regularización, es decir, hay que dictar un acto administrativo de conformidad, diciéndole al contribuyente que una vez revisado el objeto de la comprobación no procede regularización .

Claro esto plantea problemas de una de las cuestiones históricas que tradicionalmente se han debatido, cuando se ha hablado de delimitación de funciones, de gestión e inspección y es el efecto preclusivo de las actuaciones gestoras y el efecto preclusivo que se derive de las actuaciones parciales que se realicen bien por gestión, bien por inspección y por las actuaciones de comprobación limitada que realicen cualquiera de los dos órganos. La ley intenta aclararlo, pero lo aclara hasta donde puede llegar cualquier norma, luego veremos cuales es la interpretación de los tribunales y veremos cual es la práctica administrativa.

La ley lo que nos dice es que el objeto comprobado, comprobado está, la administración no puede volver sobre él, salvo que acuda a los procedimientos especiales de revisión.

Lo que no quiere decir que no se pueda seguir analizando la situación del contribuyente, incluso la declaración o el objeto que haya sido objeto de análisis ; pero claro se podrá efectuar un análisis complementario siempre y cuando aparezcan nuevos hechos, nuevos elementos en virtud de un nuevo procedimiento que añadan algo sobre la primera comprobación, pongo un ejemplo, si en una actuación de comprobación limitada gestión e inspección dan por buena formalmente una factura, no tiene sentido que en el futuro, alguien diga que esa factura formalmente es incorrecta, es que ese asunto ya está cerrado, si la administración quiere desdecirse tendrá que recurrir a un procedimiento especial de revisión .

Ahora bien, puede suceder que en el futuro se llegue a la conclusión de que esa factura es radicalmente falsa porque la inversión que pretendía justificar no existe, bueno pues en virtud de otro procedimiento hemos obtenido una prueba que viene a desmentir la deducibilidad de la cuota pero no porque la factura no reúna los requisitos formales del reglamento de facturación, si no sencillamente porque la inversión no existe.

Todo esto claro, desde el punto de vista teórico es fácil de explicar luego en la práctica ya veremos que ocurre, la lectura interna para la organización es muy sencilla.

Cuando se efectúen comprobaciones limitadas en órganos de gestión o inspección habrá que ser extraordinariamente cuidadosos en definir el alcance de la comprobación y en motivar la actuación; y sobre todo también en describir los hechos, es decir, cuando el contribuyente comparezca y haga afirmaciones pues habrá que extender una diligencia y esa diligencia tendrá que obrar, tendrá que conservarse en el expediente, para que en el expediente y no sólo en el acto resolutorio estén suficientemente motivados.

Y para terminar, simplemente una mención a las decisiones estratégicas que en este momento puede tener en mi opinión la Agencia Tributaria respecto de la aplicación del procedimiento de comprobación limitada; en primer lugar habrá que decidir quien las hace , porque claro al menos teóricamente hay tres alternativas: respecto a las comprobaciones limitadas que las haga gestión o que todas las comprobaciones limitadas las haga inspección o una solución mixta que los dos órganos puedan hacer comprobaciones limitadas, bueno, sería la primera decisión a tomar ,parece difícil que gestión no pueda hacer comprobaciones limitadas porque a nadie se le oculta que la modificación normativa limitada haya sido precisamente para facilitar que los órganos de gestión tengan un régimen jurídico aplicable a sus comprobaciones de mayor intensidad que evite dudas entre los contribuyentes y plantee problemas de seguridad jurídica.

En segundo lugar, habrá que delimitar claramente que es comprobación limitada y que es inspección; en que casos se aplica un procedimiento y en que casos se aplica otros; es decir, cuando un contribuyente o un sujeto pasivo omite e incumple la obligación de declarar el IVA, que hacemos, podríamos actuar como comprobación limitada o podríamos actuar como inspección pero que nos interesa más, habrá que delimitar en que casos se inicia un procedimiento y en casos otros.

Desde el punto de vista de la inspección como órgano con mayúscula, también habrá que decidir si se efectúa unas actuaciones de comprobación limitada. Porque claro por economía de medios, si un incumplimiento lo podemos regularizar por la vía de la comprobación limitada, es muy difícil de explicar que iniciemos un procedimiento inspector que es más caro, para que nos entendamos, y además estaremos arriesgando mucho más en el terreno del efecto propulsivo, claro esto me lleva a otra decisión estratégica el sistema de traslado de expediente de gestión a inspección , sólo tendrá sentido si gestión traslada el expediente para que inspección inicie un procedimiento inspector, porque lo que nadie entendería es que un órgano traslade un expediente a otro órgano si el primero lo puede aplicar.

Habría que ver como podría afectar esto al procedimiento de devolución , no es el objeto de debate, pero el art 127 cuando habla de la finalización del procedimiento de devolución da tres formas de finalización : el acuerdo de devolución , la caducidad de la solicitud de la devolución o el inicio de un procedimiento de verificación de datos , de comprobación limitada o de inspección. A la gran pregunta es de ¿si en 6 meses no hemos hecho nada que pasa? , pues me temo que la respuesta es evidente, habrá que devolver. Igual hay que plantearse todo el sistema de solicitud de garantías a los contribuyentes en estos supuestos de alto riesgo fiscal antes de que los plazos se no echen encima.

En definitiva yo creo que el cambio normativo permite a la administración varias opciones lo cual siempre es positivo, poder actuar de distintas maneras siempre es una buena noticia el incumplimiento para los que nos dedicamos al control tributario , pero habrá que clarificar cuando se actúa con un procedimiento o con otro ; y sobre todo, quien realiza las actuaciones entendiendo que nuestra organización esta estructurada desde un punto de vista orgánico y eso no va a cambiar evidentemente de la noche a la mañana.

2. **"Requerimientos de información".**

Ponente: D. José

Ignacio Ruiz Toledano, Inspector de Hacienda del Estado



Buenos días, y doy como todo el mundo las gracias a la Fundación por permitirme estar aquí, sobre todo por hablar de este tema, de las funciones en el ámbito gestor e inspector.

Lo primero que tengo que decir aunque no se relaciona con mi tema, es que me ha parecido muy ilustrativo el ejemplo que ha dado Jesús, que no lo había oído, es que esto son matriuskas, es decir dentro de las diversas formulas de control hay diversas matriuskas, me parece muy bueno. Sin embargo, yo siempre lo he visto, como que lo que queremos hacer es ir de un sitio para otro, por ejemplo yo quiero ir desde mi casa a mi trabajo, y entonces tengo diversas posibilidades, puedo tener una posibilidad que es relativamente rápida y que tiene unas determinadas paradas, es decir puedo cogerme un autobús que es lo que suelo hacer, pero eso me sirve si hay una parada muy cerca de mi casa y muy cerca de mi lugar de trabajo, sin embargo si esto no ocurre



así, pues a lo mejor me interesa ir en mi coche, y dependiendo de las circunstancias pues a lo mejor me interesa que el coche tenga mucha potencia que el coche sea un deportivo, es decir no es lo mismo que vaya a un sitio u a otro. Yo veo que hay determinadas formulas dentro de un ámbito global, que podemos llamarle control o podemos llamarle comprobación e investigación, determinadas formulas que son muy adecuadas, pero para determinados viajes, cortos trayectos y de sitios muy delimitados, como puede ser el autobús, pues es un ejemplo, yo lo veo así. Y sin embargo, para otras cosas que requieren flexibilidad o mas potencia, pues a lo mejor necesitamos un

polideportivo, un todo terreno, por tanto yo creo que eso es lo que se pretendería hacer, sin embargo la Ley General Tributaria en este aspecto es muy deudora de lo que había antes, todavía seguimos con la idea de gestión e inspección, inspección podemos decir que es el deportivo, pues gestión es el autobús o el camión que es muy útil para determinadas cosas. Supongo que en el coloquio tendremos la oportunidad de entrar mas detalladamente en estas cuestiones, pero yo creo que de llevarnos de un sitio para otro todos los sistemas son buenos, lo que pasa es que también lo ha dicho Jesús, hay que ver cuales son los costes y hay que ver otras circunstancias, la Administración en su conjunto puede decidir una cosa u otra según el tipo de contribuyente o el tipo de actuación de que se trate.

Y en cuanto a lo que seria mi tema que son las facultades de Inspección de las oficinas de gestión y los requerimientos de información, tengo que decir que la regulación es muy pequeña, por eso me voy a permitir hablar un poquito en general, de cual es esta regulación de los requerimientos de información en la nueva Ley General Tributaria, y luego entrare al aspecto básico de gestión, y haré una brevísima referencia a la inspección y recaudación.

Obviamente esto esta regulado en los artículos 93 a 95 de la Ley General Tributaria, como todos sabemos, vamos básicamente en los artículos 93 y 94. Esta regulación mejora notablemente, a mi entender, lo que ocurría anteriormente, todos sabéis que estaban los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, pero dentro de una sistematización de la comprobación e investigación, concretamente estaban dentro del capítulo III del titulo III. ¿Qué es lo que hace la nueva ley? Yo he oído, y he leído ya criticas de regularlo dentro de los principios generales y de la colaboración quizás hubiera sido mejor establecer una sección especifica dedicada a las obligaciones de información, pero lo cierto es que parece que en la actualidad las obligaciones de información no están relacionadas con la comprobación e investigación solamente, aunque sean indispensables para ellas. Así, se sigue distinguiendo en el artículo 93.2 siguiendo el antiguo artículo 111.2, entre las dos modalidades de captación y suministro tradicionales. Como todos sabéis, la obtención de información por suministro es extraordinariamente importante para la Administración Tributaria

actual, es decir la mayoría de las cosas se obtienen por suministro y existen una multitud de normas, habilitaciones legales, las leyes de los principales tributos y luego desarrollos pues diversas ordenes, por ejemplo las ordenes 347 o los modelos 192, 193, etc., que lo regulan. Hay que tener en cuenta que sin esta información difícilmente la administración que conocemos funcionaria como lo entendemos, funcionaria de otra manera, en el año 1963, se funcionaba de otra manera evidentemente.

En cuanto a la obtención de información por captación, yo creo que el punto mas importante en el que estamos, en el inicio, bueno no en el inicio, ya se ha avanzado un poco, es que no solamente esta relacionada con las actuaciones de comprobación de investigación mientras se están realizando, sino que pueden servir con carácter previo para la propia planificación de este tipo de actuaciones, o de la realización de la labor de la propia Administración Tributaria, pienso obviamente más en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pero esto podría aplicarse también a las Comunidades Autónomas y en los entes locales en sus administraciones tributarias. ¿A que me estoy refiriendo?, pues me estoy refiriendo a lo que ya se recoge de una forma limitada por supuesto, tanto en el plan de modernización de la Agencia en 1998, como a la propia creación de la ONIF en el equipo central de información. Este tipo de información que se pueda obtener sirve para algo mas que en una concreta inspección obtener los datos. ¿Esto significa que no va a ser de gran utilidad y muy necesario en una inspección concreta los requerimientos individualizados?, siguen siendo necesarios, pero también hay que pensar que siguen siendo necesarios para algunas cuestiones que están en relación con la marcha general de la organización.

Yo creo que esto es lo que pretende la nueva Ley General Tributaria quizás como ya he dicho, hay alguna critica y podía haberse regulado de forma independiente.

¿Cuáles son las novedades?. Me voy a referir muy rápidamente porque supongo que se conocen suficientemente.

Comienzo por el artículo 93 de las obligaciones de información. Ya creo que se comento en el anterior coloquio o en la anterior exposición que la obligación de información no se refiere solo a los datos que yo tenga sobre terceras personas como obligado tributario, sino mis propios datos, y esto es una gran novedad de la ley, aunque obviamente en la propia ley 230/1963, en el artículo 35 recogía una serie de obligaciones del propio contribuyente en relación con sus datos, pero lo que quiero decir es que esta cambiando la forma de, o la cuestión de implantarse estratégicamente estas obligaciones de información.

Estos requerimientos individualizados, como se unen a la gran novedad, pueden realizarse en cualquier momento posterior a la operación, ya sabéis que siempre han existido problemas de cuando han debido darse este tipo de requerimientos, como estaban relacionados con una obligación tributaria, la obligación tributaria se devengaba en determinada fecha, había que esperar a fecha del devengo, o ¿finalizada la operación ya puedo pedir datos?. La nueva ley aumenta las posibilidades de la Administración de pedir los datos, a partir del momento en que se ha realizado la operación aunque esos datos puedan servir para determinadas actuaciones relacionadas con una obligación tributaria que tiene un periodo impositivo por ejemplo anual, y que se devengan el 31 de diciembre o en fecha posterior, y haya que declarar posteriormente. Esto estuvo relacionado con la posibilidad de realizar actuaciones preventivas por parte de la Administración que luego no se han plasmado en la nueva Ley General Tributaria.

Y yo creo que también existen importantes novedades respecto a los requerimientos individualizados, sobre todo lo de los movimientos financieros que todos conocemos. La primera, sería que se habla en general de funciones, no se habla en el procedimiento de inspección, en el procedimiento de recaudación o en el procedimiento de gestión, sino se habla de funciones. Funciones hay que advertir de inspección y recaudación, aquí los requerimientos individualizados de movimientos financieros, pues los movimientos de cuentas corrientes, etc., las cuentas de ahorro, se recogen de esta manera. Y al hablar de funciones va en la línea que he expuesto anteriormente, no solamente es un procedimiento de inspección concreto, un procedimiento de recaudación concreto, sino en la función global que se esta realizando.

No se mencionan aquí a diferencia de la Ley 1963 las funciones de gestión. Alguien me va a decir: pero si es que con la Ley 1963 no había posibilidades de requerimientos individualizados en el ámbito de gestión. Es cierto pero porque la ley lo permitía, por lo menos en las diversas redacciones. Y en los Reglamentos solamente se habían desarrollado en el Reglamento de Recaudación, y en el Reglamento de Inspección, porque eran los únicos que había, sospecho que si hubiera habido un Reglamento General de Gestión a lo mejor hubiera habido la posibilidad. La nueva ley se refiere sin embargo a los requerimientos individualizados solo respecto a la Inspección y a la Recaudación. Luego veremos los efectos que a mi juicio puede tener esto.

Y por último, también en cuanto al contenido mínimo que puede tener el requerimiento se aclara que puede afectar no solamente al titular del producto financiero, sino también a los autorizados, las personas que, aquí veo a algunos que están relacionadas con estos temas de la obtención de información, sabéis que era una cuestión problemática pero que la nueva ley deja muy claro después de cierto tiempo en que existieron dudas desde el punto de vista jurídico incluso reclamaciones e impugnaciones en el ámbito jurisdiccional.

En los artículos siguientes, el 94 y 95 las novedades son mucho mas pequeñas. En el 94 solo destacare que se incorpora en el apartado cuarto la colaboración que tiene que prestar el servicio ejecutivo de la comisión de prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias, y la comisión de vigilancia de actividades de financiación del terrorismo, así como las secretarías. Esto es una novedad. Ligada a esta novedad del artículo 94, que tiene que prestar información a la Administración Tributaria, esta relacionada la novedad, de que en el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, se permite que la Agencia Tributaria, las administraciones tributarias den a las secretarías y al resto de órganos la información tributaria. Hay que decir que en relación con la información que den estos servicios, cuestión que planteó diversos problemas, la información obtenida podrá ser utilizada directamente por la Administración sin necesidad de un requerimiento individualizado, es decir prestada por un servicio del Banco de España o por su secretaría, ya no hay que luego posteriormente cuando vaya a ser utilizada en un procedimiento, pedirlo mediante un requerimiento individualizado.

En cuanto al carácter reservado de los datos, ya he dicho alguna de las novedades, hay otros supuestos en los que se amplía el catalogo por ejemplo, en la identificación de los datos identificativos respecto a actuaciones recaudatorias que sean de otras administraciones públicas en relación con actuaciones no tributarias, y también en general la colaboración con otras administraciones públicas, sin embargo en este aspecto lo que se requiere es el consentimiento del interesado es el apartado uno, la letra k.

Y luego, también se recoge en este artículo 95 la tendencia a que el envío de la información que se pueda producir, se realice fundamentalmente por medios telemáticos. Esto es una cuestión que no ha tocado Jesús, pero que conoce perfectamente. No tiene sentido que cuando se han dado datos desde el punto de vista tributario a determinadas organizaciones no tributarias, luego haya que exigir un certificado que el contribuyente presente ante esa organización. En esto obviamente la Agencia Tributaria ha avanzado mucho.

Y respecto al desarrollo del procedimiento que seria obviamente lo que tendría que tratar, tengo que advertir que en el desarrollo reglamentario hay algunas cuestiones que por supuesto no se pueden precisar de una forma detallada. Pero si lo que creo, es que va en la línea que he dicho de una ampliación del ámbito de la obtención de información.

Y voy a comenzar por la actuaciones y procedimiento de gestión tributaria. Aquí la norma clara que acabamos de ver del artículo 93, es que los movimientos financieros, perdón los requerimientos individualizados en relación con movimientos financieros no alcanzan a la función de gestión. ¿Entonces cuales son las consecuencias en el ámbito de esta gestión tributaria en sentido estricto, distinta a función recaudatoria o a función inspectora de estas obtenciones de información? ¿pueden realizarse actuaciones de obtención de información por los órganos de gestión?. Pues yo creo que tendremos que esperar al desarrollo reglamentario, pero en principio las actuaciones de gestión están muy influidas por la obtención de información, desde el punto de vista global, por suministro. No seria posible la realización de actuaciones sin que existiera esta

información. Y en cuanto a los requerimientos, se realizan individualizados solamente para un supuesto específico, que es este que he dicho de movimientos financieros, luego podríamos entender que también se aplicaría a algún otro tipo de requerimiento individualizado en el ámbito de gestión, que no se refiriera a movimientos financieros. Sin embargo cuando veamos ahora mismo la verificación de datos y el procedimiento de verificación de datos, el procedimiento de comprobación limitada, vemos que hay alguna posición un poco contraria.

En el procedimiento de verificación de datos yo creo que además de resultar imprescindible la obtención de información que se haya realizado por cualquier medio en que estén las bases de datos, es posible realizar requerimientos individualizados, alguien me va a decir esto no es posible, no viene en la ley. Voy a explicarlo mejor. Aunque no se recoge expresamente para la verificación de datos, lo que si se recoge, es que el obligado tributario cuando la verificación de datos se haya realizado porque existe una contradicción entre lo que ha declarado, por ejemplo, mi declaración de renta con el dato que esta en la base de datos de la agencia, pues me pueden hacer una verificación, sería lo más correcto. Bueno, más correcto desde el punto de vista estratégico, creo que no merecería la pena anunciarme una (...) para comprobar mi IRPF, pero bueno eso es cuestión de la Agencia Tributaria. En este caso sin embargo yo puedo estar en desacuerdo, y decir que el dato que tiene la Agencia Tributaria es un dato inexacto o lo que sea. En este caso por la remisión del artículo 132.2 al 108.4, es decir que los datos obtenidos en virtud de los artículos 93 y 94, se presumen ciertos pero si el obligado alega la inexactitud o falsedad, se puede exigir al declarante que ratifique y aporte la prueba. Si yo digo que es inexacto, no voy a decir que es falso, es decir que es inexacto, la Administración Tributaria tendría que dirigirse por ejemplo a mi retenedor, o a la persona que haya declarado datos o mis rendimientos, y pedirle que lo ratificara y que aportara prueba, si esto no es un requerimiento individualizado, por lo menos se le parece mucho. O sea, tendríamos dos posibilidades, si esto no es un requerimiento individualizado estricto sensu, es otra cosa muy parecida, y si podemos decir que es un requerimiento individualizado en este ámbito y con esta limitación, la gestión podría hacer requerimientos individualizados. Yo creo que las dos posibilidades son razonables.

En cuanto a la declaración limitada el artículo 136 si que es preciso, en la verificación no se decía prácticamente nada, pero el artículo 136 si es preciso. Desde el punto de vista positivo el 136.1 letra d), enumera las actuaciones que pueden realizar es decir, requerimientos a terceros para que aporten información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general, o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Y desde el punto de vista negativo, el apartado 2 excluye requerir a terceros la información sobre movimientos financieros, que ya he explicado repetidamente.

Como conclusión, en el ámbito de la comprobación limitada ¿qué podría hacer la administración en el ámbito de la obtención de la información?, a parte de utilizar la información que tengan las bases de datos por suministro. Me estoy refiriendo a captación. Cuando se refiere a movimientos financieros, no puede utilizar, ni solicitar esa información. Yo aquí tengo mis dudas respecto a la ley, quizás en el coloquio se plantee. ¿Qué dice la ley? La ley lo que dice es que en este caso, no actúa lo que acabo de decir para la verificación de datos, sino que la administración podrá pedir al propio contribuyente, al tratarse de un movimiento financiero que aporte la prueba, no se si realmente es una carga de la prueba o es una cuestión que no existe demasiada coordinación. Quizás en el coloquio ya digo que se puede ver mas detenidamente.

Y el siguiente punto sería. Cuando sea un caso de requerimiento individualizado pero no de movimiento financiero, se podrá realizar siempre que suponga completar una aportación de suministro que se haya realizado generalmente. Por ejemplo, si estaba mi pagador obligado a realizar retención, o a dar información sobre mi, el hecho de que no lo haya realizado por cualquier motivo, pues porque haya incumplido su obligación, no va a impedir que se realice un requerimiento por el órgano de gestión, pero lo que no puede hacerse es por esta vía para algún caso que no este recogido o comprendido en la obligación de suministro de carácter general. Y además de este supuesto, en el caso de que la obligación suministrada fuera incompleta o hubiera alguna duda, en este caso habría un requerimiento. Esto me induce a pensar, que se trata de verdaderos requerimientos individualizados, y que los que se realizan con la verificación, también son requerimientos individualizados, si bien con una serie de limitaciones bastante estrictas.

En las actuaciones y procedimientos de inspección y recaudación, y con ello termino, no se si me estoy pasando algún minuto de tiempo, el artículo 141 en la letra c) la enumera expresamente. En recaudación tengo que decir que no se numera, pero la remisión a los artículo 93 a 95 de la ley no es necesaria, porque el artículo 160.1 al referirse a la recaudación tributaria en todas las funciones, yo creo que lo comprende sin ningún problema.

Y dando las gracias a todos por su atención, y al moderador por su paciencia, pues, muchas gracias.

3. "Solicitud y examen de documentación".

Ponente: D. Ramón
Falcón y Tella,
Catedrático de
Derecho Financiero y
Tributario

Muchas gracias, quiero agradecer al presidente de la Fundación y a Don Enrique Jiménez-Reina, su amable invitación para participar en esta jornada yo me uno a lo que se ha dicho en las intervenciones anteriores y voy a procurar ser muy breve y a limitarme a hacer unos comentarios concretos sobre algunos de los preceptos que regulan lo que pueden ser las facultades de los órganos de gestión como es verificación de datos o comprobación limitada y hacer en algunas



valoraciones personales de carácter general, yo creo que en este ámbito lo dice la exposición de motivos de la ley, hay una importante novedad dice la exposición de motivos derivadas sobre todo de la escasa regulación, en este ámbito había poca regulación, aunque la atribución de competencias a los órganos de gestión arranca de 1979, como un paso importante en la primera ley deriva del 85, del 89, en la reforma de la ley general tributaria del 95, sobre todo en la práctica estaba funcionando, masivamente yo creo que de esta manera muy beneficiosa para todos y como a veces se ha criticado un comportamiento agresivo recaudatorio que se da en lo que es la inspección.

La verdad es que gestión funciona bien, proporciona recaudación garantiza una aplicación del sistema y ha tenido un avance extraordinario, pero no en la regulación y la ley lo que pretende es regular más pormenorizadamente con carácter general esta materia, lo ha conseguido o no?, bien hace un momento el Señor Jesús Gascón nos decía que yo estoy completamente de acuerdo con él, que quedan algunas cosas importantes que tendrá que decir el reglamento, por ejemplo es determinar en relación con la comprobación limitada quien lo hará, podrá ser gestión, inspección, podrá ser unos casos unos y en otros casos otros ,y otra cuestión que habrá que determinar cuando se hace, respecto a la inspección, respecto a la inspección o a la comprobación limitada, bueno si no sabemos quien hace la comprobación limitada y no sabemos cuanto procede la comprobación limitada pues no se para que hay tantos artículos para esta comprobación, porque en dos o tres líneas se podría decir muy claramente, gestión puede hacer estas cosas y no dejarlo abierto.

A nadie se le oculta que hay otros problemas internos, yo soy funcionario pero no de hacienda, pero en fin todo el mundo puede pensar que una decisión puede adquirir competencias en unos órganos u otros pero hay que tomarla y lo lógico sería que fuera la ley, esto supondría una mayor garantía para el contribuyente que fuera la ley quien limitará claramente y no establecer una serie

de procedimientos en inspección esta más definido de lo que es la ley ,que puede hacer la inspección etc.. pero todos estos procedimientos se refiere a la administración y no se sabe bien lo que hace.

Por otro lado también, creo que quizás sea, en general toda la ley peque un poco de un exceso conceptualismo, la ley contiene muchas conceptualizaciones en un afán didáctico, en fin que no es por sí mismo criticable pero no creo que tenga sentido que una ley nos de tres definiciones sobre todo para hacerlo de una manera elemental. Lo que tiene que hace la ley es ordenar, establecer preceptos.

Las clasificaciones las solíamos hacer en la universidad no se si son útiles o no, luego para la práctica inmediata los conceptos surgen no de que el artículo defina una ley si no por lo que realmente supone.

En este sentido la ley por ejemplo quiere pues distinguir procedimientos, yo creo que esto es pretencioso, el procedimiento de verificación de datos según como se mire pues no es ni siquiera un procedimiento, a uno se le requiere, comparece en la oficina de gestión, explica que este dato coincida con este otro porque ha habido una duplicidad, porque en la base de datos, porque se ha agravado a través del 347 ya al mismo tiempo a través del resumen de retenciones el funcionario comprueba que las cifras encajan, se cree la explicación y esto no es procedimiento, no se documenta prácticamente nada, es una carta que sale del ordenador y se resuelve incluso por teléfono, sin llamar a esto procedimiento, consumismo, pero si es que no hay nada, solamente un requerimiento que requiera.

Por otro lado puede ocurrir que iniciará formalmente una verificación de datos, por ejemplo, hay una discrepancia con los datos que aparecen en la Base Nacional de Datos, cuando el contribuyente diga que no es cierto que haya tenido ese ingreso y entonces haya que pedir información a terceros; que hacemos terminamos la verificación de datos y empezamos una comprobación limitada. Dejamos la verificación de datos sin terminar y hacemos una comprobación limitada dentro de la verificación de datos y tenemos dos procedimientos abiertos o pedimos al tercero la información dentro de la verificación de datos, porque la ley no prevé que se pida información a terceros en la verificación de datos, pero tampoco lo prohíbe.

De manera que yo creo que esa distinción de procedimientos y esto de decir tenemos diríamos tres escaños, tres grados de intervención, la verificación de datos, la comprobación limitada y la inspección pues yo veo una distinción clara, en unas cosas se pueden gestión y en otras inspección; pero desde luego la intensidad depende del caso y del desarrollo que vayan teniendo las actuaciones.

Y entro ya en el comentario de algunos puntos concretos, en general sobre la documentación que se puede pedir del sujeto pasivo los libros con excepción de la contabilidad, los libros y justificantes y de terceros se puede pedir que aporten información, pero solo que tengan que dar la hayan dado o no, a través de una obligación general de suministro, la información que debería incluirse en el 347 pues se puede pedir por los órganos de gestión o por sus comprobaciones limitadas. Yo creo que aquí hay implícito algo que se ha hecho referencia que no se ha dejado demasiado claro en la ley general relacionado con el artículo 136, dos T, donde se dice con el 108, que se puede pedir a terceros que aporten la información y que ratifiquen mediante los justificantes la información aportada; y digo que esto hay que relacionarlos con la presunción del 108.3, donde se dice que los datos consignados por los contribuyentes en las propias declaraciones y que se refieren a ellos se presume cierto salvo al contrario y después respecto a los datos, a la declaraciones de información sobre terceros, los datos que no afecta al que aporta la información; se establece también una presunción y yo creo que si se entiende bien incluso con el tenor literal, queda claro que eso no es una presunción, que se pueda destruir solo a través de la prueba encontrada, si no que esa presunción de certeza, en definitiva se refiere a la Base Nacional de Datos, porque en la práctica lo que se va a mirar no es el 347, si no la Base Nacional de Datos, esa presunción se destruye solo con la manifestación en contrario con el sujeto afectado con esa información; el dato aportado por un tercero a parte de existir un error al pasar del modelo a la de la Base Nacional de Datos hay una jurisprudencia en la Sala de lo Contencioso muy clara,

y es evidente que a un sujeto puede tener interés en elevar sus gastos, a través del 347, puesto que eso supondrá menos renta y lo que es gasto para uno pues es ingreso para la persona de quien se informa, de manera que no vale la palabra de otra persona; aunque acabe reflejada en el 347, frente a la palabra del contribuyente, no vale la información la mera declaración del 347 si no hay un justificante ni una prueba adicional.

Si se lee el 108, queda claro que se presume que los datos aportados por terceros son ciertos pero que si el afectado los niega debe y se puede pedir otra prueba, es más, se debe obtener otra prueba de justificante o de confirmación. De ahí que en la comprobación limitada a terceros se le pueda pedir esa prueba, porque si no quedaría prácticamente vacía de contenidos, si hiciera falta una inspección, o el ejercicio de otras facultades y no se pudiera hacer dentro de la comprobación limitada, quedaría vacío de contenidos.

Otra cuestión que me gustaría comentar es la relativa y con esto terminó, a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, yo creo que aquí se ha intentado de alguna manera, introducir alguna garantía, alguna mejora, desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente, es, se dice, uno de los propósitos de ley, pero creo que no se ha conseguido suficientemente. El artículo 140 que regula los efectos de la regularización practicada a través de estos procedimientos, de comprobación limitada, dice que las resoluciones citadas en estos procedimientos; tienen una cierta firmeza material, en el sentido de que es en principio inmodificable por el órgano administrativo el contenido de esa resolución, pero se dice, salvo que un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior, irían dos comprobaciones más la inspección, sería un poco excesivo.

Salvo que un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución ; esa referencia a las especificadas en la resolución será difícilmente se exhaustiva, y va a recoger todo lo que se ha visto, de resoluciones en este tipo de procedimiento de gestión son motivadas de la liquidación que se propone, explican porque es incorrecta, la declaración que se ha presentado de información adicional, ahora recoger todo lo que se ha hecho del procedimiento, pues parece difícil innecesario, engorroso y por lo tanto debe ser fácil el modificar el contenido de esas resoluciones .

Pero además me extraña solamente esa referencia de especificación que dudo que funcione bien en la práctica, si no que se permita por la aparición de nuevos hechos o circunstancias, la modificación del acto administrativo, porque esto recuerda al artículo 154 de la ley del 63, dice que hasta ahora en los supuestos de anulabilidad como procedimiento de revisión de oficio, es decir ha desaparecido la nueva ley, por aproximarse a la ley 30-92, yo creo que esto va a causar graves perjuicios en la administración tributaria porque ahora en muchos supuestos, tendrá que ir por el procedimiento de inmunidad, que exigirá demostrar la vulneración de derechos fundamentales, exigirá en muchos casos el dictamen del Consejo de Estado con un criterio muy restrictivo, o a lo mejor cuando Hacienda le pida el Consejo de Estado cambia de criterio.

Pero hasta ahora desde luego, creo que en el ámbito tributario ha sido un error eliminar esa posibilidad de revisión de oficio cuando aparece elementos íntegramente ignorados. Es una posibilidad muy restrictiva, el art. 154 de la ley dice que hasta ahora y que desaparece la nueva ley.

Sin embargo aunque se elimina con carácter general de la ley, cuando se trata de la comprobación limitada, pues vasta que aparezca un elemento nuevo, no hace falta ni siquiera que sea ignorado para que ya no produzca una insuficiencia material en la resolución.

Y en cuanto a la modificación por parte del particular, se dice que los hechos y los elementos determinantes de la Deuda tributaria respecto del que los obligados (...) y conformidad puede ser impugnados salvo prueba de hecho; respecto a los hechos pues parece razonable así, siempre ha sido así; ahora bien, respecto a los elementos determinantes de la deuda, se entienden los hechos como elementos, de que sea cierto el gasto o no; ahora si son los hechos determinantes de la deuda es una redundancia.

Si no son elementos fácticos sino elementos jurídicos o de interpretación, pues no veo evidentemente que razón hay para decir que eso se puede presumir, no tiene sentido presumir dada la interpretación que ocurrió en un determinado acto administrativo .

Otra cosa es que produzcan una firmeza formal en el sentido que si en quince días no se impugna pues ya no hay razón para revisar eso, pero no hay una intangibilidad material. En fin, creo que esta pretendida limitación de efecto es una novedad en la práctica, que ahora mismo el ingreso de devolución y de ingreso, nos dicen que las liquidaciones provisionales no tienen que devolver, no hay que causar firmeza en contra del particular, no en beneficio del particular. No se dice que la inspección después no pueda revisar al alza una liquidación provisional .

Creo que si lo que se quería era beneficiar la seguridad jurídica del contribuyente pues quizás algo muy elemental, se podía haber limitado el nº de comprobaciones limitadas posibles; es decir, una comprobación limitada y una inspección por cada ejercicio y concepto y preferiblemente todavía, creo que debería de haberse dicho que todas estas actuaciones distintas entre sí, no interrumpen la prescripción.

Lo que no tiene ningún sentido es que porque haya un requerimiento, uno lo atienda y declare que es un error, una factura de ingreso duplicada en la base nacional de datos, que se compruebe que es un error, que se pida una factura y que se interrumpa el plazo de prescripción ; yo creo que hubiera sido posible y hubiera mejorado mucho la situación jurídica del contribuyente, el atribuir expresamente todas estas actuaciones, sin complejos a los órganos de gestión; pero precisando que estas actuaciones de gestión no interrumpen la prescripción del derecho . Muchas gracias.

4. Coloquio - "Las facultades de inspección de las oficinas de Gestión"

Pregunta: Saludo a todos los de la mesa y a Jesús, antes que nada quería decir que me ha parecido muy atinado el ejemplo de las muñecas rusas por el contenido de unos procedimientos u otros ,pero al final la diferencia entre el procedimiento de comprobación limitada y verificación de datos, aunque yo creo que uno engloba al otro, sería por lo siguiente: parece ser que en el procedimiento de comprobación limitada actúa sobre los que no presentan declaración y sobre los que desarrollan actividades económicas, pero en todo lo demás de comprobación limitada esta en verificación de datos incluido el contraste entre las declaraciones del contribuyente, declaraciones de terceros, incluido que el contribuyente niegue veracidad a esos hechos, incluida la necesidad de ratificar ese dato al amparo del 108.4. Espero que me confirmes o me desmientas esta impresión que tengo.

Y quería preguntarte las razones por las cuales los procedimientos de comprobación en sede de gestión culminan en caso de que no se finalice en ningún determinado plazo con la caducidad; mientras que en la ley, los procedimientos de inspección que cuentan con plazos más amplios , sin embargo no produce ese mismo efecto, cual es la razón por la cual el legislador ha establecido esta simetría entre ambos.

Ponente: D. Jesús Gascón Catalán. La diferencia entre el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada depende de los ámbitos a los se circunscribe cuando el contribuyente omite la obligación de declarar en la que se puede llevar a cabo una comprobación limitada y nunca una verificación. Y en los casos en la que la actuación se refiera actividades económicas.

Podríamos pensar algún caso limite que pudiera ir por una vía o por otra, pero seria un ejercicio intelectual más que algo aplicable a la practica, yo lo tengo clarísimo. Por decirlo claramente y en un terreno práctico ,la inmensa mayoría de las actuaciones de control de IRPF serán verificaciones de datos, mientras que las actuaciones de control del IVA será en su totalidad comprobación limitada.

En cuanto a la caducidad no esta en el plano estrictamente jurídico esta dentro del conflicto de intereses que se produce cuando se tramita una norma de la Ley General Tributaria; hay una tendencia que se intenta llevar los derechos del contribuyente hasta máximo límite posible,



mientras que la otra tendencia intenta preservar al máximo los derechos de la administración para poder comprobar en el periodo de prescripción la situación del contribuyente, en este periodo de tensión existen decisiones de este tipo:

La caducidad ya es aplicable a los procedimientos sancionadores y a los procedimientos de menor intensidad comprobadora, mientras que el procedimiento inspector no se aplica, además en este procedimiento siempre han existido fórmulas que han tendido a limitar el alcance temporal de las actuaciones o a velar por el incumplimiento de plazos como la interrupción

injustificada durante seis meses ; claro intentar transplantar este sistema al procedimiento de gestión era imposible porque en un procedimiento de seis meses de duración hablar de interrupciones superiores al tiempo que fuese es difícil.; yo creo que ha sido una fórmula de transacción, en inspección no era imprescindible teniendo en cuenta estas limitaciones y en gestión algo había que hacer y lo que había en inspección no servía, por lo menos esa es la explicación que encuentro.

Pregunta: Hola, Buenos Días Jesús, me acabas de dejar preocupado con lo que has comentado de que los órganos de inspección somos más caros que los de gestión, me voy a marchar urgentemente de aquí; El profesor Gascón acaba de decir que al él le preocupa el hecho de que la administración inicie un segundo procedimiento de comprobación limitada , porque la resolución del primero no este precisado todos los hechos , a mi me preocupa lo contrario, el hecho de que en una resolución de un procedimiento de comprobación limitada no se haya precisado todo lo que se ha visto puede impedir el procedimiento de inspección se pueda ser llevado a cabo a posteriori; quizás aquí tengamos un nuevo foco de posibles conflictos , gracias.

Ponente: Yo lo que no entiendo es como el no haber precisado lo que se ha visto puede impedir la inspección posterior

Pregunta: Si se ven una serie de documentos concretos, el hecho de no precisar que tipo de documentos se han visto puede dar lugar a que se ha comprobado todo un periodo de un determinado impuesto.

Ponente: D. Ramón Falcón y Tella. Lo que dice el tenor literal leído literalmente, es que se puede revisar lo que se ha visto (los hechos) si aparecen elementos con circunstancias y de actuaciones distintas a las especificadas aparecería como un elemento de prueba se puede revisar el hecho que ya se ha dado por probado, creo yo. La insuficiencia de especificación de los elementos de prueba que se han visto va a jugar en contra del contribuyente ; esto hará que el contribuyente quiera que se incluya todo lo posible en la diligencia , en este sentido generará una

presión de ver la diligencia dieciocho veces cuando muchas veces una comprobación por su contenido no habría que darle tantas garantías. Quizás fuese mucho más efectivo para todos; más cómodo para el titular del órgano administrativo para el que redacta la diligencia que a lo mejor una vez realizada la comprobación no tiene que explicar más que hay una insuficiencia de ingresos adicionales pues por que se ha comprobado que para un gasto no hay justificante, es decir, tratar de especificar todo lo que ha hecho.

Para garantía del contribuyente hubiera sido lo preferible decir que eso no interrumpe la prescripción; que a los cuatro años se pida que se compruebe una factura y que se sume unos cuatro años para inspeccionar todo , sería algo excesivo. Yo aquí no creo que juegue en contra de una inspección en ningún caso, limitando futuras comprobaciones e inspecciones, sin perjuicio de que juegue en contra de la administración en el sentido de que el contribuyente, el asesor fiscal presionara para que sea lo más detallada posible , para que conteste a todo lo que presente

Ponente: D. Jesús Gascón Catalán. El problema más que en la motivación por la fundamentación jurídica en las actuaciones va a venir por la descripción de los hechos, hay es donde esta la clave :desde luego pretender que una resolución dictada en un procedimiento masivo por comprobación limitada que sea exhaustiva y describir prácticamente todo lo que se ha hecho , en que ha consistido las actuaciones y alegaciones me parece fuera de lugar.

Por eso creo que las liquidaciones que practiquen por parte de los órganos de gestión o de inspección cuando realicen actuaciones de comprobaciones limitadas deberían al menos relacionar todos los hechos que han acontecido en el procedimiento; que ha existido un requerimiento, una o varias propuestas de liquidación, que ha habido una o varias comparecencias con extensiones de diligencias y finalmente cual es el acto resolutorio y la motivación del mismo.

De tal forma que sea el expediente, que no la resolución la que pone fin al procedimiento la que este motivada; si no lo hacemos así podemos tener problemas. En cuanto a lo de caro , en tu caso sería en sentido italiano, y no me refería al que la inspección es mas caro que recaudación o gestión, me refiera al procedimiento que al ser más complejo tendrá un coste superior; era un comentario sin ninguna mala intención.

Pregunta: Yo comparto la inquietud por la seguridad jurídica y porque todos compartimos el hecho de ser contribuyentes; lo único que quería decir es sobre una pregunta que lanzo en lo que ayer haya intervenido en la comisión para la redacción de la Ley General Tributaria , y que comparto para la seguridad jurídica ;si conocen la situación actual de las unidades de los funcionarios que tienen que realizar esas funciones, a mi el otro día me decía un compañero de la provincial que tenía en su unidad cargada 40 contribuyentes que si no le pagaban la productividad a cuenta. En la (..) Uni? nos dijeron que teníamos que descubrir ,no liquidar, 1500 millones de las antiguas pesetas porque si no nos quitan la productividad a cuenta.

Le digo a ver como se pueden casar esos objetivos si se ha planteado en esa comisión, que nos imponen o le imponen a la Agencia Tributaria con los principios y las normas que se están cuestionando aquí.

Ponente: Don Ramón Falcón y Tella. Yo desconozco la situación de los funcionarios, desde luego lo que si digo es que me parece muy mal que se pongan objetivos de obtener recaudación y mucho peor que un complemento de la retribución vaya en función de que se obtenga un resultado recaudatorio. Cuestión distinta sería que se exigiese un determinado número de actuaciones cualquiera que fuera el resultado desde el punto de vista del ingreso, es lo único que puedo decir que me parece muy mal e inconstitucional que haya sistemas de este tipo.

Pregunta: Me ha surgido una pequeña duda sobre la contribución limitada y se ha hablado de procedimiento, de las limitaciones procedimentales ,de la comprobación y se ha hablado de la distribución de las competencias. Pregunto que si la seguridad jurídica del contribuyente debe prevalecer y puesto aunque se denomine comprobación limitada, objetivamente el artículo 136 nº1 no limita nada, se puede comprobar todo, actuaciones, actividades hechos, explotaciones

,etc....porque no se delimitan a quienes se van a comprobar puesto que la Agencia Tributaria estudia donde esta el fraude, como se comete y cuales son los focos de fraude.

Lo mismo que en modulo se ha dicho se renuncia a esto, en pro de la seguridad social y económica procesal , autonómica porque no se delimita quien serán objeto de las comprobaciones limitadas con todos los efectos y todas las limitaciones , este sector y el resto que pase a otro lugar y a ser comprobado por la inspección. Incluso desde el punto de vista de la terminación también, si usted puede decir estos objetos pasivos son objeto de comprobación limitada pero objetivamente total se le va a comprobar todo, aunque hay unas limitaciones procesales porque no quedan limitadas las funciones inspectoras y las gestoras.

Ponente: D. José Ignacio Ruiz Toledano. Quizá sea volver a comentar algunas de las cosas que se han comentado, pero voy a dar mi opinión personal sobre la nueva ley y las nuevas modalidades; ya he comentado antes que para mí las diversas modalidades de comprobación significa que si quieres hacer una cosa la puedes hacer a través de diversos instrumentos, opino que es bueno que no haya limitaciones ; pudiera ser que haya gente que opine lo contrario.

Vamos a ver no es que esto sea claro, porque la ley es complicada, pero la verificación de datos es básicamente formal , lo que pasa que luego la ley ha introducido más cuestiones.

La comprobación limitada es una comprobación que en principio se puede comprobar todo, da igual quien lo compruebe, pero lo que tiene son determinadas facultades que no se pueden realizar, pues porque no merece la pena , ponía antes el ejemplo de un deportivo para determinadas cosas , en días de mucho atasco en Madrid no tiene mucho sentido ir con un deportivo; sin embargo en algún sitio que necesites una gran aceleración pues a lo mejor necesitas un deportivo.

Y la inspección puede realizar todo con todos los medios que sean legalmente posibles. ¿Esto pudiera ser mejor que la ley nos dijera la verificación de datos la puede realizar no se quien, la comprobación limitada no se cuantos y la inspección no se cuenta.?

Yo en mi opinión personal creo que es mejor tener diferentes posibilidades y utilizarlas según las cuestiones; ahora por ejemplo en el ámbito inmobiliario a lo mejor es preferible hacer determinadas actividades inspectoras pero dentro de diez años no tiene ningún sentido y entonces la ley, contestando a la pregunta, creo que quedaría coja.

A mi una de las cosas que me ha surgido la mayor reflexión, es que nosotros, conocemos como funciona la administración tributaria, que es gestión , que es inspección; pero a la mayoría de los contribuyentes cuando ves sus escritos o tratas con ellos, salvo que se trate de asesores, que ya tienen conocimientos, hablan de que me han inspeccionado, yo he visto cartas que dicen "me han inspeccionado" y me vuelvo loco preguntándome que inspección le han hecho a este señor si no ha cometido nada; y cuando hablan de inspección quiere decir que le han hecho una paralela, es decir, las ciudadanos lo que saben es que si le pueden comprobar sus obligaciones tributarias y para mi la Ley General Tributaria nos da diferentes posibilidades que la administración debe utilizar de la mejor manera posible, en algunos casos una y en otras otra y no limitarse . Pero bueno yo pienso que esto es una cuestión muy complicada de definir

Ponente: D. Jesús Gascón Catalán. Un pequeño comentario, efectivamente una de las cuestiones que más nos llaman la atención de la ley es que no hace referencia a órganos concretos y como decía Ramón Falcón si de lo que se trata es de que se gestione la comprobación limitada pues dígame; la ley no ha querido entrar en materia yo creo que por dos razones: la primera porque se trata de una ley de aplicación a otras administraciones tributarias distintas de la Agencia, entonces claro no todas las administraciones tributarias autonómicas o locales tienen el mismo modelo de organización que nosotros. Y luego porque nuestro modelo de organización aunque parece que solo exista inspección y gestión y que tengamos una organización con funciones pues es muy complicado porque solo tenemos una administración por funciones, tenemos también una organización por impuestos y si no véase aduanas e impuestos

especiales; entonces tenemos organización en relación al contribuyente: unidades de módulos, unidades de grandes empresas, entonces a mi me parece que el legislador a huido todo lo que ha podido.

Entonces claro a efectos de plasmación en la práctica de lo que dice la ley , esta claro que faltan varias piezas; los reglamentos y las normas de autoorganización de la Agencia Tributaria , que son las que indican claramente cuando hacen cada cosa y cuando se inicia una actuación y cuando se inicia una diferente y esto enlaza con una planificación estratégica que tendría que ser novedosa ; y esta planificación como decía Pepe tendrá que plasmarse en uno objetivos año tras año acorde con la nueva situación.

Yo creo que este es el primer paso para la reforma pero por supuesto para valorarla en su conjunto habrá que esperar al desarrollo reglamentario ,pero no estoy pensando solo en el desarrollo reglamentario , estoy pensando en lo que viene detrás; es en las normas de autoorganización y en las normas de planificación de la Agencia Tributaria

Ponente: Don Ramón Falcón y Tella. Terminando con este punto muy brevemente, me gustaría decir que la Ley no ha sabido ni siquiera concretar ni decir cuales de sus preceptos son de aplicación a todas las administraciones públicas, porque aquí habrá la idea probablemente de que casi todo se aplica a todas las administraciones públicas, pero si preguntamos en algunas comunidades autonómicas creo que no se da por aludido y el artículo 1 es muy ambiguo ni siquiera se ha atrevido a decir algunos preceptos concretos, cuales son como se ha dicho en algunos leyes en otros ámbitos.

Esto es una ley del Estado tienen algunos preceptos comunes y habla de la Agencia Tributaria el que no ha querido decir si es gestión se debe a otras razones , no a que los Ayuntamientos vayan a aplicar también la ley .

Después me gustaría comentar, es un tema que he discutido muchas veces con José Ignacio, que esto de ir en deportivo, en taxi o autobús, me parece muy bien para el ciudadano, pero con los funcionarios, cuando actúan como tales es distinto, lo que caracteriza a un estado de derecho es que el ciudadano puede hacer lo que quiera siempre que no este prohibido; en cambio para la administración publica que para eso tiene poderes exorbitantes solamente puede hacer aquello que le esta permitido, cuando tiene una competencia expresamente atribuida y a través de un procedimiento concreto, cuanto más claro este quien puede hacer algo, porque claro esto de liquidar tributos no esta en el mercado no es algo que se pueda comprar y vender ; esto es el poder de imperio.

Y el poder de imperio en un estado de Derecho no lo tiene el rey ni el príncipe , sino quien dice la ley y el procedimiento concreto que nos indica la ley, cuanto más concreto sea la especificación del órgano competente y el procedimiento, aunque tiene que existir cierto margen de flexibilidad; pero mire usted si quiere hacer una inspección, sino una paralela ; la gente siempre dice que le han hecho una inspección porque decir que le han hecho una paralela suena peor, aunque sea menos grave ; pero no se trata que el ciudadano medio entienda lo que son lo impuestos, se trata de que tengan garantías suficientes y esto no depende de la buena voluntad, porque en el estado de derecho pueden existir buenas personas que no abusen de los poderes ; se trata de que la ley este lo más concretada posible , que es lo que la ley con buena intención en este caso no ha hecho lo suficiente.

Pregunta: En cuanto a la forma de determinación del procedimiento de comprobación limitada la ley 139 viene a dejar al arbitrio de la administración el terminar por resolución o por caducidad , es decir, veo difícil la vía que el contribuyente tenga que utilizar si le caduca en un procedimiento de comprobación limitada por no hallar cuota que liquidar, cuando el 103 (...) se habla de la obligación que resolver , es decir que la administración tendrá la obligación de resolver salvo que caduque si las formas de administración son por resolución o por caducidad , es decir, si la administración deja caducar y finaliza el procedimiento, el contribuyente no tiene derecho a iniciar otro ,se encontraría en una situación un tanto perdida, a efectos de utilizar para futuras comprobaciones aquella reclusión de la comprobación ya practicada, lo entiendo bien?

Ponente: D. Jesús Gascón Catalán. Si perfectamente; El contribuyente cuando acabe el procedimiento lo que puede hacer en cualquier caso sería solicitar la caducidad del mismo y entiendo que la administración aunque no tengan derecho, perdón que no tengan la obligación expresamente sobre el fondo del asunto, deberá emitir un acuerdo estableciendo que se ha producido una caducidad. Entiendo que se debe de realizar así en el procedimiento.

Tiene que haber una comunicación en el inicio que precise cual es el objeto de esa actuación, si ha existido alguna actuación posterior que ha sido documentada en alguna diligencia o haya algún medio de prueba que pueda aportar el contribuyente, es muy difícil que la administración sostenga que eso no esta revisado Yo creo que la utilización mortífera de la caducidad para no resolver expresamente sería un arma de doble filo y se acabaría volviendo contra la administración.

4. INFRACCIONES Y SANCIONES

1. "Compatibilidad entre ciertas sanciones y recargos".

Ponente: Dña. Caridad Gómez Mourelo, Inspectora de Hacienda del Estado

D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez: En lo que se refiere a Infracciones y Sanciones contamos con los dos Ponentes a excepción del que se ha tenido que excusar, son D^a. Caridad Gómez y D. Pedro Herrera, dos personas versadas procurando un distinto enfoque y en concreto una persona que esta en la universidad. Le damos la palabra a la Sra. Caridad Gómez y le agradecemos de nuevo el poder estar aquí.

D^a. Caridad Gómez: Muchas gracias por haberme invitado; comenzando por esta materia, con respecto a la potestad sancionadora sería el primer capítulo que hace una remisión a la normativa administrativa y penal y se recalca con una numeración de esos principios en el capítulo 1º de los que se ocupa, en concreto el 178 ; se tendría que recurrir al principio de responsabilidad y de no concurrencia, que serían los artículos 179 y 180, que contemplan y analizan los principios aplicables a esa materia; en la medida que hable de la compatibilidad de ciertas consecuencias de conductas infractoras me voy a referir al principio de no concurrencia.



Dejando a un lado estos primeros capítulos; el segundo capítulo aborda leyes de carácter objetivo y subjetivo; nos indica quien podían ser los infractores, hay una lista más cerrada donde estarían todos los obligados tributarios por cualquier motivo, cuantitativos y formales y también aquellos que sean responsables subsidiarios y solidarios y eso lo serán en los casos que mencione la ley, la solidaria será así advertida y los procedimientos para determinarla serán los genéricos.

En cuanto a aspectos objetivos y conductas de culpa bajo cualquier grado de negligencia aunque la redacción haya cambiado, la simple negligencia puede provocar infracción tributaria, sin perjuicio de que se actué de buena fe.

Hay que tener en cuenta que desaparece esa mención genérica a cualquier otro incumplimiento de infracciones simples y que ahora serán las tipificadas con lo cual se cierra el círculo y hay más seguridad.

En este segundo capítulo se dan las pautas para la infracción, aparecen elementos que componen la infracción y la cuantía cambia, por ejemplo la infracción de dejar de ingresar, si hay ocultación y medios fraudulentos, será grave o muy grave.

Hay que tener en cuenta la graduación y los elementos de reducción.

Acaba este capítulo con la extinción de las sanciones y hay una mejor técnica legislativa y refleja que en el caso que se vea que ha existido infracción se puede extinguir la responsabilidad inherente.

El capítulo tercero se refiere al tema de conductas que nos referiremos más adelante, se suprime la clasificación de simples y graves, aunque en el fondo si siguen presentes esos elementos de infracciones que conlleven el perjuicio económico.

Las infracciones desde 191 al 197 son infracciones consideradas las antiguas graves, mientras a partir 198 al 206 implican un incumplimiento de carácter formal. Hay un supuesto novedoso como reclamar falsas devoluciones (aunque no se consuma la devolución).

El siguiente capítulo sería el destinado al procedimiento social.

Centrándome en el esquema; voy a tratar primero el tema incompatibilidad de ciertas sanciones y recargos, el segundo es el fundamento de esta materia, como se regula en el ámbito tributario, tercero el análisis del artículo 180 que es el que trata el tema y luego se estudian que es lo que ocurre cuando se tratan temas constituyentes de delito.

El tema primero es el principio de no concurrencia, que esta presente en el derecho penal y en el ámbito tributario ; concretamente en el artículo 180 y nos obliga a ir a otros artículos como el 184 cuando habla de las calificaciones de las infracciones, otros aspectos como el de las cuantificaciones como el 187 y 188 que implica criterios de graduación y reducción de las sanciones; otros serian como el de los recargos por declaraciones temporaneas sin requerimiento previo cuando lleven aparejado cantidades a ingresar (artículo 27); la recaudaciones en período ejecutivo, artículos 161 y 28; los artículos 198 al 206 ;y por último el tema de computo de los plazos de prescripción y de duración de los procedimientos, los artículos 68 ,150, 180.1 y 189.3.

Centrándome en el artículo 180, principio de no concurrencia de sanciones, este artículo tiene 4 apartados: el primero seria una única conducta puede ser tenida en cuenta una sola vez; ese tema se toca en dos apartados, el primero contempla el principio de la incompatibilidad, el 180.2, trata la incompatibilidad entre una circunstancia de criterio de graduación con el hecho de que se cometa una infracción específica o autónoma y un segundo tema en el 180.3, es la otra cara de la moneda si hay varias conductas constitutivas de infracciones se podrá imponer varias sanciones. En algún punto la aplicación que da el legislador es distinta que se derivaría de la aplicación de las normas penales, lo damos en el caso de las imputaciones.

El tercer tema seria compatibilidad de sanciones con intereses y recargos del periodo ejecutivo.

La apreciación de circunstancias que pudieran ser constitutivas de delito, hay varios artículos como el 180.1 donde en estos casos la administración se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo hasta que haya un resultado final, si existe sentencia condenatoria no proceder la sanción administrativa, en el otro caso de que no se apreciara delito, la administración iniciará una serie de actuaciones, se reanudará el computo de suscripción, (...)

En lo que se refiere a las actuaciones inspectoras, vemos que la suspensión de las actuaciones inspectoras será de 12 a 24 meses totalmente justificadas, pero en el caso de que se vuelva al ámbito administrativo pueden ocurrir dos cosas que se amplíe a 24 meses permitiéndose la ampliación de ese caso pero si se ha ampliado previamente a 24 meses al ministerio fiscal, no se podrá ampliar más tiempo, aunque en ese caso hay una norma en la que nos indica que se computará el tiempo desde la recepción del expediente por el órgano competente, (...).

El artículo 68.6 se refiere a la interrupción de los plazos de suscripción al margen de la sanción, la administración para liquidar el continente para pedir devoluciones, etc...

Cuando el cómputo de plazos de suscripción se hubiera interrumpido, el plazo de suscripción se iniciara de nuevo cuando la administración Tributaria reciba la notificación que ponga fin al proceso judicial o bien cuando reciba la notificación del ministerio fiscal (el artículo 180.3).

En cuanto a la infracción autónoma frente al criterio de determinación grave o muy grave, queda reflejado en el artículo 184, nos recoge dos cuestiones que inciden la ocultación cuando no se

presente declaración o se presente con operaciones inexistentes u omisión de operaciones siempre que supere el 10% a la cuantía de la sanción y los medios fraudulentos pueden ser: por anomalías sustanciales en contabilidad con tres casos: incumplimiento de la obligación de llevanza, el empleo de llevanzas distintas y la existencia de llevanza falsas. Si la llevanza tenía una base de 50% de la cuantía la sanción.

Otro caso sería el empleo de facturas falsas, superior al 10% de la cuantía de la sanción y por último personas interpuestas.

Cuando tengamos ya calificadas las conductas como por ejemplo dejar de ingresar dinero asimiladas en los artículos 191,192 y 193, será calificada como muy grave, en cambio si es ocultación será grave.

Si esta es calificada es grave por tanto iría de 50 a 100, o muy grave de 100 a 150.

Entrarían los criterios de graduación reflejados en el artículo 187 serán los siguientes: la comisión repetida, el perjuicio económico, el incumplimiento sustancial de facturar documentos y el acuerdo (...).

En cuanto a la comisión repetida se aplica las tres asimiladas a dejar de ingresar: 191,192 y 193; el incremento puede ser 5, 15 o 25 puntos; la del artículo 199 que sería la presentación incorrecta de declaraciones o contestaciones de requerimientos que no lleven aparejados perjuicio económico (apartado 4 y 5) nos indica en este artículo un incremento de sanción del 100%; y por último el 204 que es el incumplimiento del deber de sigilo por los retenedores en la que cabría otra graduación del 100%.

Por otro lado el perjuicio económico para la Hacienda pública que tendría trascendencia en el 191, 192 y 193 y que provocaría incrementos de 10, 15 o 25 puntos; una tercera circunstancia sería el incumplimiento sustancia en el suspensión de facturación (...)

Y por último esta el acuerdo de conformidad con el interesado que se reduciría a un 30% en los grados de conformidad o bien 50% en los de acta con acuerdo.

Por otro lado en la tramitación parlamentaria, el artículo de las reducciones, incorporo el criterio de un impronto pago sin recursos, pero no esta reflejado como un criterio de graduación.

Al analizar el catálogo de conductas infractoras y sus sanciones vemos como podría tenerse en cuenta otros criterios de graduación que son por ejemplo el principio de proporcionalidad en la sanción, destacamos dos artículos con dos sanciones que si podemos graduar en la medida que son de porcentaje variado, sería el artículo 199.5, la presentación incorrecta de declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción puede ir de un 0,5% a un 2% y tiene que concretarse.

Igual pasa con las sanciones por resistencia relativas a las actuaciones de la administración por personas que realicen actividades económicas en relación al tercer requerimiento porque puede variar de sanción dependiendo de los porcentajes.

En cuanto a la llevanza incorrecta de libros y registros, habiéndose dejado de ingresar si fuera la incidencia hasta el 10% sería una infracción autónoma del artículo 200; si fuera del 10% al 50% pasaría a ser infracción grave y por último si pasase el 50% sería una infracción muy grave.

Con respecto al artículo 191 que hace referencia a la conducta de dejar de ingresar las autoliquidaciones y de solicitar indebidamente devoluciones esto sería compatible. Pero es incompatible el hecho de ingresar las liquidaciones con respecto a la imposición de recargos extemporáneos (art27) presentación de declaraciones tardías sin requerimiento previo.

En el supuesto 194.1 de solicitar indebidamente devoluciones es incompatible con los artículos 198 y 199, porque están en el supuesto de incumplimientos que no lleven aparejados perjuicio económico.

También sería compatible el supuesto 198 la presentación fuera de plazo declaraciones que no lleven aparejados perjuicio económico con el 199 . La resistencia deja de ser un criterio de graduación y se ubica como un infracción autónoma.

Por último señalar que cuando de subsana tardía pero espontáneamente, hay un regla general en el 179.3, que nos indica que no merecerá las infracciones de la primera declaración incorrecta que se presento, será en relación a la segunda conducta (por el artículo 198 quedarían reducidas a la mitad) .

En cuanto a entidades en atribución y en imputación el tratamiento es bastante distinto, en la tramitación parlamentaria esa infracción cayo en entidad por atribución (...)

Se tendrá en cuenta por la parte concurrente prevalece la sanción de dejar de ingresar, en la entidades en atribución aquellas que no cometen infracción por atribuir, que sería aquellas que no ingresan si están obligadas a hacerlo, por ejemplo en IVA; pero cuando sea renta o en sociedades la infracción la cometerán sus miembros.

2. "Exención de responsabilidad y criterios de graduación de las sanciones".

Ponente: D. Pedro M. Herrera Molina, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Es un verdadero honor participar en estas jornadas de la Fundación de la Promoción de los Estudios Financieros, y quiero agradecer de manera muy especial la invitación de D. Antonio Corral, D. Enrique Giménez Reina y me honra compartir esta mesa con él, y con D^a Caridad Gómez Mourelo.

En realidad la limitación, el ajustarse a la limitación del tiempo, es fácil porque el encargo correspondía en hablar de dos cuestiones que no están reguladas en el ley, dos omisiones de la ley, se podría decir que una es favorable a los intereses del contribuyente y otra omisión a los intereses de la administración, aunque en realidad este lenguaje sería equivoco, el interés general beneficia tanto a la administración como a los contribuyentes. Me refiero a la omisión de sanciones en el fraude de ley, voy a denominarlo así ha pesar de la terminología legal, y la omisión de la imposibilidad de imponer sanciones a partir de datos autoincriminatorios.

He de hacer una breve mención a la regulación sustantiva del conflicto en la aplicación de las normas. Entiendo que su sustancia no es distinta del antiguo fraude de ley, la naturaleza, naturalmente esto es discutible lo que voy a señalar aquí, entiendo que su naturaleza es la reacción frente a una laguna del ordenamiento, pero una laguna que crea el contribuyente artificialmente en la que se introduce de manera torticera.



Las modificaciones son mas aparentes que reales, aunque supongan una mejora. Se extiende el fraude de ley a la base y a la cuota, yo entiendo que con la normativa anterior era posible llegar a esta interpretación, y se intenta precisar sus caracteres objetivando la figura, pero aunque se haya intentado objetivar, esta presente la ausencia de motivo económico valido, motivo económico valido es un elemento subjetivo aunque se pruebe a través de indicios y por tanto no existe una gran diferencia con la regulación anterior. Esa referencia al motivo económico valido, recoge no solamente tendencias anglosajonas, sino la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en sentencias como (...) y mas recientemente (...), y por tanto estamos en la línea del derecho comunitario y esto merece un juicio positivo.

Existen alternativas ante el establecimiento de una cláusula antifraude que se manejaron por las distintas comisiones. Una es suprimirla pero si se suprime salvo que estuviéramos en un régimen jurídico excesivamente formalista, como era hasta hace poco el caso brasileño, o como era el ordenamiento inglés hasta la sentencia (...). Bien, si no estamos ante un ordenamiento muy formalista y el nuestro no lo es, suprimir la cláusula antifraude, lo que supondría es potenciar, aunque la ley no lo diga, la figura de la calificación. En los ordenamientos en los que no existe una cláusula antifraude, la Administración reacciona por vías de interpretación y calificación que adquieren un perfil muy agresivo y con menos seguridad jurídica que la que ofrece una cláusula antifraude.

Por otra parte no es verdad que una cláusula antifraude no pueda funcionar. En Alemania existe una bastante similar a la que tenemos, y es bien conocido que funciona, funciona muy bien y hay muchos casos jurisprudenciales que han delimitado su ámbito, de tal manera que la inseguridad jurídica se ha reducido.

¿Se podrían haber vinculado sanciones al fraude de ley?. El informe de 2001 lo negaba, puesto que en el fraude de ley no se ha realizado el hecho imponible. Si embargo precisaba que se podían exigir en ciertos casos, cuando no se hubieran declarado correctamente los hechos, o cuando hubiera resistencia a la actuación inspectora. Es decir, la declaración del fraude de ley no suponía automáticamente que no se pudiera imponer ninguna sanción.

El informe de 2003 considera que lo mas acertado es que no se impongan sanciones, pero no lo justifica, y como sabemos perfectamente el anteproyecto de Ley General Tributaria contemplaba la posibilidad de imponer sanciones, cuyo rasgo mas importante era que, en aquellos supuestos de fraude de ley en los que concurriera una maquinación realizada con animo defraudatorio, maquinación realizada con animo defraudatorio. El Consejo de Estado, tomando literalmente aunque sin citarle, frases de un editorial del Profesor Falcón, en "Quincena Fiscal", el Consejo de Estado llega a la conclusión de que esa tipificación se apoya en demasiados conceptos jurídicos indeterminados y por tanto quebranta la seguridad jurídica teniendo particularmente en cuenta la sentencia 194/2000, la exposición adicional de la Ley de Tasas, en la que se consideraba que una diferencia del 20% entre el valor consignado en el documento y el valor declarado, era algo absolutamente imprevisible por el contribuyente, porque diez peritos distintos iban a realizar diez valoraciones distintas, que se moverían en márgenes superiores al 20%, y esto no podría ser objeto de una sanción.

¿Cuál sería la conclusión? Desde un punto de vista teórico, no habría inconveniente aparentemente en tipificar una sanción especifica para los casos de fraude de ley mas graves. Teóricamente no habría inconveniente, pero es muy difícil sin tener grupos de casos resueltos por la jurisprudencia, que se hayan calificado como conflicto, saber cuales son esos casos verdaderamente mas graves, por lo tanto considero que seria muy imprudente el intentar tipificar la sanción, antes de saber que estamos sancionando. Lo sabemos de manera intuitiva, pero no sabemos cuales van a ser los criterios de los Tribunales. Por lo tanto si se quisiera introducir una sanción, entiendo que lo mas prudente para reaccionar frente a esa inseguridad jurídica de la que advertía el profesor Falcón y el Consejo de Estado, seria conocer esos criterios jurisprudenciales, y para eso claro, hay que impulsar la figura del conflicto. Quizás es mas detallada que antes, esto lo puede facilitar, creo que no llega mucho mas lejos que antes, pero si esta mejor definida, bien una vez que funcione y tengamos una serie de casos, si se desea podría decidirse que conducta

ya respondiendo a unos conceptos densos, atendiendo a esos criterios jurisprudenciales se pueden castigar.

Y el otro tema lo dejamos para el coloquio por el pasillo salvo que tu me digas otra cosa.

3. Coloquio - “Infracciones y sanciones”

Sr. Giménez-Reyna: Se abre el coloquio si quieren tomar la palabra.

Pregunta: (...) y negocios jurídicos que yo creo que son propios de lo que se acaba de introducir en el ordenamiento tributario como conflicto en la aplicación de las normas tributarias adquieren fondos de comercio a través de contratos mercantiles y contratos laboral. El otro día intentando buscar que solución tenía en la Ley General Tributaria no, pero acabo de leer en la disposición transitoria quinta, que los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor, se seguirán por su procedimiento salvo lo dispuesto en el segundo. No he ido al segundo, pero he ido al tercero, y me he encontrado una amnistía encubierta, de manera que a mi me va a poder impedir la regularización de lo que pretendo por conflicto de ley, porque dice que los artículos 15 y 159 relativos a tal, bueno no se aplicarán cuando los actos o negocios anteriores, que son mi caso, les serán de aplicación según lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, y el artículo 24 es el de fraude de ley que no ha tenido viabilidad, luego yo tendré que, para resolver esto o intentar demostrar una simulación, o intentar la aplicación del artículo 13 de la calificación, porque

cuando yo vaya a terminar el procedimiento si que esta en vigor la ley. Además el artículo 28 de la ley 63 coincide con la 13 de esta ley.



Sr. Herrera: Si, lo que sucede es que insisto en que en el 24, en realidad no existe, esto es una opinión muy polémica, me parece que no existe una gran diferencia entre el artículo 24 y el artículo 15, la sustancia es la misma. ¿Dónde esta el problema? El problema esta en la voluntad de aplicarlo, no es que tengamos multitud de sentencias de los tribunales que hayan rechazado los expedientes de fraude de ley, es que han llegado pocos expedientes, algunos se han rechazado, algunos no. Entonces las aparentes

limitaciones que se han señalado, la necesidad de probar el propósito, bien pero el propósito se prueba mediante indicios, la ley nueva señala algunos. Es verdad que el artículo 15 no esta en vigor, pero el artículo 15 lo único que hace es recoger unos conceptos jurídicos indeterminados que están presentes en el artículo 24. No digo que el artículo 15 sea una guía interpretativa para el 24, sino que la sustancia es esencialmente la misma. Es verdad que quizás el nuevo procedimiento es mas ágil que el anterior que además como no existe hay si que puede haber problemas, por si se acude a la Ley de Régimen Jurídico, yo puedo ver el problema procedimental. Y después, yo diría que lo que se ha intentado con el artículo 15 es en realidad, dar una nueva factura a una institución que no había funcionado, pero quizás no por sus defectos intrínsecos. Ciertamente si yo puedo ir a la simulación, o a la calificación, o a la interpretación económica cuando se estimaba que esto era posible, y no tengo que tomarme la molestia de tramitar un expediente especial y a esa comisión paritaria, y además puedo aplicar sanciones, pues la tentación es importante, y además en la practica la diferencia entre la simulación y fraude de ley, es una cuestión de grado, en la practica puede enturbiarse todavía mas por cuestiones de prueba, lo que sucede es que la experiencia de haber intentado ir a vías, simulación, negocio

indirecto, después ante los Tribunales no ha sido positiva, así que yo lo que haría sería, intentar el 24, y si hay una voluntad política por parte de los directores de la Agencia Tributaria de impulsar estas cláusulas anti-abuso pues funcionaran, habrá que hacerlo con prudencia, justificando bien claro que se dan los requisitos, y los Tribunales en algunos casos no los aceptarán. Pero dentro de diez años, si tenemos un jurisprudencia firme y consolidada, con grupos de casos como sucede en Alemania, esto funcionara, y funcionara con mayor seguridad jurídica para el contribuyente y también quizás, con mas certeza para la Administración, de lo que supondría simplemente una interpretación económica al estilo del caso (...).

Bueno esto es lo que puedo decir.

Sr. Giménez-Reyna: ¿Alguna? ¿Alguien mas quiere decir?

Si, Javier

Pregunta: Muy brevemente, vamos a ver.

Pedro sabe que no estamos de acuerdo en algunas cosas.

La situación vigente con la Ley del 63, es que el 24, el actual 24, es una especialidad tributaria frente al artículo 6 del Código Civil que regula el fraude de Ley. El Código Civil, en las conductas de fraude de ley, son conductas antijurídicas, por tanto si lo trasladamos tal cual, podrían conllevar una sanción.

Con el actual 24, el 24 vigente, es una especialidad y por tanto los Tribunales han puesto de manifiesto que no se puede aplicar el fraude de ley civil, sino solo el 24, que impide la aplicación de sanciones.

¿Qué pasa con la nueva ley desde mi punto de vista? Con la nueva ley, el artículo 15, querámoslo o no, no es el fraude de ley del Código Civil, es otra cosa distinta, es una manera de gravar determinadas economías de adopción, que propugna el ordenamiento jurídico, al menos el ordenamiento jurídico-tributario como yo lo veo.

¿Qué ocurre por tanto? Que tenemos la cláusula de conflicto en la aplicación de las normas al artículo 15, que no es el fraude de ley civil. Como además vemos que en ningún momento se dice expresamente, que no se aplicará el fraude de ley civil en el ámbito tributario, y como el fraude de ley, no se regula en el Ley General Tributaria, quiere esto decir por tanto, que con la nueva Ley General Tributaria, cualquiera de nosotros podría perfectamente, porque el derecho civil es supletorio, pues lógicamente acudir al artículo 6 del Código Civil, incoar un procedimiento por fraude de ley, o acudir directamente al artículo 15, si se dan los presupuestos del artículo 15. ¿Qué ocurre?, que si utilizamos directamente el artículo 15 , yo considero que no puede haber sanciones, si utiliza el artículo 6 del Código Civil, como estas claramente ante una conducta antijurídica, eso lo han dicho los tribunales en numerosas resoluciones, pues se podían imponer sanciones.

Esto es un poco desde mi punto de vista, y de hecho, creo que se dijo en el primer informe de la primer comisión, donde había dos posturas totalmente antagónicas. Una primer postura que mantenía que el fraude de ley civil-tributario, es una especialidad del civil, pero es lo mismo; y una segunda postura muy minoritaria, que es la que ha prosperado en la actual redacción de la ley. En ese momento también se dijo ojo, que si se incorpora una cláusula distinta anti-abuso, expresamente se tiene que decir que no se aplicará el fraude de ley civil del artículo 6 del Código Civil. ¿Que es lo que pasa?, que como no se ha dicho, el inspector actuario considero, y es una opinión totalmente personal, el inspector actuario podría optar perfectamente por una u otra vía.

Sr. Giménez-Reyna: ¿Alguna intervención mas?

5. CLAUSURA

Pues yo creo José María que hemos llegado al final, te toca como presidente proceder al acto.

D. José María López Geta : Bien, voy a ser muy breve por supuesto.

Yo quería deciros que habéis sido testigos del primer enfrentamiento entre el Presidente de la Fundación y el Vicepresidente, Antonio Corral que anda por ahí escondido. Habíamos repartido los papeles. Yo le había dicho que tenía que hablar un minuto, y ha dicho que dos, no es cierto, era uno él y dos yo. Pero en vista de esto yo no voy a estropear un día tan estupendo como este, que además se ha iniciado esta mañana con algo sorprendente, porque antes de estar aquí, he ido a hacer una pequeña diligencia administrativa a mi despacho, he encendido mi ordenador, y ¡ay sorpresa! la Agencia Tributaria me ha felicitado en mi día, porque efectivamente hoy es mi cumpleaños yo eso no lo había visto nunca. ¡Feliz cumpleaños! me ha dicho la Agencia Tributaria, esto se parece cada vez mas al Corte Inglés.



De manera que dicho esto, treinta segundos que tenían que ser mas, pues para agradecer primero a todos los ponentes la colaboración que nos han prestado, y la atención rapidísima con la que han atendido nuestra petición.

También quiero agradecerle a José Manuel Díaz Arias, presidente-director de Gaceta Fiscal que nos ha apoyado, y a Carlos Hernández que ha venido en representación de la editorial "La Ley", y desde luego por supuesto el agradecimiento a todos vosotros sin lo cual esto no habría sido posible.

Se levanta la sesión. Muchas gracias a todos.

