

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia sobre el nuevo Reglamento en el marco del curso sobre actualización tributaria)

EL NUEVO REGLAMENTO DE GESTIÓN E INSPECCIÓN (I). OBLIGACIONES FORMALES Y NORMAS COMUNES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

EL Centro de Estudios Financieros imparte desde hace 15 años el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria, dirigido a asesores tributarios y profesionales del Derecho. En el marco de este curso tiene lugar una serie de ponencias de candente actualidad. Así, recientemente se ha tratado el nuevo Reglamento de Gestión e Inspección publicado en el BOE el 5 de septiembre de 2007, y que será aplicable, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2008.

En la primera sesión sobre el tema, celebrada el día 15 de noviembre de 2007, se ha abordado la primera parte de la regulación reglamentaria. En concreto, el ámbito de aplicación, las obligaciones tributarias formales, los principios y disposiciones generales de aplicación de los tributos y las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. El siguiente resumen de esta ponencia se realiza haciendo especial énfasis en los aspectos más novedosos de la nueva regulación.

Con la idea de hacer la *Revista de Contabilidad y Tributación* más viva, incluimos esta sección en la que recogemos resumidamente algunas de las ponencias del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria.

Palabras clave: Reglamento de Gestión e Inspección, obligaciones formales y normas comunes.

Sumario

- I. **Ámbito de aplicación.**
- II. **Las obligaciones tributarias formales.**
- III. **Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos.**
 - 1. **Los principios generales (Capítulo II).**
 - 2. **Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios (Capítulo III).**

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El día 5 de septiembre de 2007 se publicó en el BOE el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dentro del Título I relativo a Disposiciones generales, el artículo 1 señala el **ámbito de aplicación** de este Reglamento. Es aplicable a los procedimientos de gestión e inspección en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En concreto, contiene las normas comunes de todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Respecto a la gestión recaudatoria y al procedimiento sancionador en materia tributaria, rige con carácter supletorio, es decir, en defecto de sus normas específicas y generales de estos procedimientos en materia administrativa.

No existe ninguna disposición en su texto que especifique su aplicación a los procedimientos tributarios iniciados antes de su fecha de entrada en vigor, puesto que esto está solventado por la LGT y en concreto en su disposición transitoria tercera, al mencionar que «los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión». Por tanto, en el presente caso, solo es de aplicación a los procedimientos tributarios cuya iniciación se notifique a partir del 1 de enero de 2008, si bien, existe una única excepción, la contenida en la disposición transitoria única del Real Decreto 1065/2007, relativa a las obligaciones de información de carácter general que deban cumplirse durante el año 2008, correspondientes a la información a suministrar del año 2007. Estas serán exigibles conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2007.

II. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

El Título II versa sobre las Obligaciones tributarias formales, y dentro de él interesa destacar:

El Capítulo V regula las obligaciones de información, desarrollando los artículos 93 y 94 de la LGT. Este no es un Reglamento exhaustivo, es decir, siguen vigentes otras muchas normas, las espe-

cíficas de cada tributo, que contienen preceptos sobre esta materia, con la salvedad, entre otras, de la regulación acerca de los censos tributarios que quedan regulados con exclusividad en el mismo.

- Dicho capítulo comienza en su artículo 30 reiterando los dos cauces de que dispone la Administración tributaria para obtener información: mediante el deber de los obligados tributarios de suministrarla con carácter periódico, mediante declaraciones informativas, como lo son los modelos 390 o 347, entre otros, y por otro lado a través de los requerimientos individualizados de obtención de información a los obligados tributarios, respecto de sus propias obligaciones y respecto de terceros.

La novedad que introduce el nuevo Reglamento consiste en la aclaración que hace el último párrafo del apartado 3 de este artículo 30, cuando se indica que «los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación». Solo la notificación formal de inicio de un procedimiento puede tener el efecto precisamente de iniciarlo. La importancia de dicho matiz reside en el cálculo de los plazos de prescripción.

También se resalta en el artículo 30.4, que debe ser puesto en conexión con el artículo 92.1 de la LGT, según el cual «la solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto... no tendrá la consideración de requerimiento de información», es una actuación propia del procedimiento que se esté desarrollando. Destacar además que, «cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente...».

Todo ello conduce a la ampliación de las facultades de obtención de información que tiene la Administración tributaria, que de esta forma podrá, por ejemplo, realizar requerimientos de obtención de información acerca de un obligado tributario a él mismo o a terceros, de forma que, antes incluso de iniciar un procedimiento de comprobación e investigación, puede disponer ya de toda la información necesaria, sin ver entorpecido o retrasado el procedimiento, sin incurrir en dilaciones o superar el plazo máximo de duración del mismo. Todo ello sin perjuicio de poder requerir además información dentro del propio procedimiento de comprobación e investigación.

- Novedad a destacar es la creación de la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 36) exigida a los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos. Se trata de una declaración informativa periódica con el contenido de dichos libros, que se debe presentar por dichos medios. Se aprobará al efecto una Orden Ministerial que lo desarrolle así como un programa informático que permita su cumplimiento. Precisamen-

te dichos obligados tributarios (entre los que se encuentran las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada) estarán excluidos de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas. No obstante, la no obligación de presentar el 347 no es aplicable cuando se realicen las operaciones mencionadas en el artículo 32.1 e) (percepción de subvenciones y ayudas públicas, arrendamientos de locales de negocio, operaciones de seguro, servicios de agencias de viaje en nombre y por cuenta de terceros, cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos de propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de socios, asociados o colegiados, los importes superiores a 6.000 euros percibidos en metálico o las percepciones por transmisión de inmuebles).

- Otra nueva obligación es la recogida en el artículo 38, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos (en general, no solo de los hipotecarios) que afecta a las entidades de crédito y a las demás entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio, en una declaración informativa anual. También, en relación con los préstamos, en el artículo 54 e) se regula que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de los mismos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble (no solo las entidades de crédito), deberán presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones con los datos, entre otros, del importe total del préstamo u operación, y cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital.
- Destacar, en lo referente a los requerimientos individualizados para la obtención de información (arts. 55 a 57), el carácter general de su regulación, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, en contraste con la regulación separada en los reglamentos de inspección y de recaudación antiguos.

El primero de dichos artículos (art. 55), dedicado a las disposiciones generales reitera lo contenido en anteriores normas. No obstante, interesa resaltar el plazo no inferior a 10 días hábiles para aportar la información requerida por los órganos de inspección o de recaudación actuantes.

Dicha regulación presenta su novedad principal en el artículo 57, el cual se centra en aquellos requerimientos de información sobre movimientos financieros y origen y destino de cheques (únicamente dentro de un procedimiento de inspección y recaudación) en correspondencia con el artículo 93.3 de la LGT. En dicho artículo 57 del Reglamento se indica que «... los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida». Ha desaparecido el criterio de subsidiaridad contenido en el artículo 38 del antiguo Reglamento de Inspección, puesto que ya no se exige que la información sea solicitada en primer lugar al obligado tributario y solo, en su defecto, dirigirse a las entidades mencionadas. También destaca la ausencia de la obligación de notificárselo e incluso del derecho que anteriormente tenía dicho obligado a estar presente cuando la actuación de obtención de información se desarrolla mediante personación directa en la oficina, despacho o domicilio de la entidad requerida. La única notificación obligatoria

es a la entidad requerida. Por otro lado, con el nuevo Reglamento la autorización del órgano competente (director del departamento o funcionario delegado), necesaria para requerir directamente la información a la entidad bancaria o crediticia, habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos. Es decir, con la autorización inicial se pueden ya requerir todos los documentos posteriores, sin que sea necesaria una nueva autorización para cada requerimiento posterior.

El Capítulo II del Título II contiene una nueva regulación de una obligación tributaria formal ya existente: **la obligación de comunicar el cambio de domicilio** (art. 48 de la LGT).

- El artículo 17.2 es novedoso al indicar que «tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe...». Esto, con una salvedad: «... si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad». Por el contrario, las personas físicas que deban estar en el citado Censo disponen de un plazo de un mes desde aquel momento en que se produzca dicho cambio.
- El artículo 17.3 regula, por su parte, los efectos de tal comunicación. Así, «la comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 de este Reglamento a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria». Solo surte efectos, por tanto, respecto de dicha Administración a la que se le haya comunicado (estatal, autonómica o local). Se recalca así el criterio de estanciedad ya recogido en la propia LGT en su artículo 48.4. Criterio, también aplicable, en otras circunstancias como las siguientes:
 - La comprobación de valores, vincula a la Administración que lo comprueba para todos los tributos, pero no vincula a todas las Administraciones.
 - La información que con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles pueden solicitar los obligados tributarios a la Administración, regulada en el artículo 69 del Reglamento tratado, solo vincula nuevamente a la Administración que lo comprueba.

Unos efectos que son inmediatos, salvo en los casos previstos en el artículo 59 del Real Decreto 1065/2007. Supongamos, por ejemplo, que se ha iniciado un procedimiento de oficio y con posterioridad se comunica un cambio de domicilio fiscal. Pueden darse las siguientes situaciones:

- a) Que se estén desarrollando actuaciones inspectoras o actuaciones, dentro de un procedimiento de recaudación, de derivación de la responsabilidad.

- b) Que se desarrollen actuaciones de gestión o de recaudación (que no sean las de derivación de responsabilidad).

En el primer supuesto, el Reglamento establece que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos. Por tanto, el cambio de domicilio fiscal no altera la competencia del órgano actuante.

En el segundo supuesto se establece un plazo de carencia: no surtirá efectos hasta transcurrido un mes desde su presentación. Se pueden suponer a su vez varias hipótesis:

- 1.^a hipótesis: Que dentro del procedimiento de gestión, que es de breve duración (6 meses), el órgano que lo inició termine el mismo, notificando la resolución. En este caso, no se altera la competencia territorial.
- 2.^a hipótesis: El órgano no termina el procedimiento. Para estos casos de procedimientos en curso en el momento en el que se produce de manera efectiva el cambio de domicilio, será el nuevo órgano competente el encargado de continuar y finalizar dichos procedimientos. En estos casos, el cambio de domicilio será efectivo, si bien, podrá ser comprobado con posterioridad por el nuevo órgano competente. Lo que no especifica el Reglamento son los efectos del cambio en relación con la prescripción. No es una interrupción justificada por no estar incluida en la lista tasada del artículo 103 del Real Decreto 1065/2007; ¿podría ser una dilación imputable a la Administración tributaria?, difícilmente; o ¿no imputable a la misma por cambio de domicilio? La cuestión no está resuelta.
- 3.^a hipótesis: Durante dicho plazo, la Administración inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio. En este caso, los procedimientos se continuarán y finalizarán por el órgano que lo estuviese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación. De esta forma, las dos actuaciones corren en paralelo pero sin modificar los plazos de gestión.

III. PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES GENERALES DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Dentro del Título III referente a los Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos, son preceptos a resaltar:

1. Los principios generales (Capítulo II):

- Respecto a las **consultas tributarias escritas**:
 1. Los artículos 66.1 y 66.2 recogen el contenido o requisitos del escrito de la consulta dirigido al órgano competente.

2. El artículo 66.8 hace referencia al plazo de presentación, plazo que ya aparece referido en la LGT. Una consulta formulada después de la finalización del plazo para la presentación de la declaración, será inadmitida.
 3. El artículo 68.2 aclara que cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003 (colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores...) su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.
- En cuanto a la **información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles** (art. 69), dicho artículo, de manera novedosa, regula el plazo para contestar a estas solicitudes de información, siendo éste de tres meses. Si bien, el incumplimiento del plazo de la contestación no implica silencio positivo, es decir, no hay aceptación del valor propuesto por el solicitante y, por lo tanto, la limitación del plazo carece de utilidad.
 - Los **certificados tributarios**:
 1. El órgano competente de la Administración tributaria deberá expedirlo en el plazo de 20 días (art. 73.1).
 2. Tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos (art. 75.1).
 3. Como novedad destacar que el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud (art. 73.4).

2. Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios (Capítulo III):

- Artículo 87.3. El contenido de la comunicación de **inicio del procedimiento**. En concreto la letra f) añade, respecto a la regulación anterior, el supuesto de que un procedimiento termine con la notificación de inicio de otro. En estos casos es necesario que se indique de manera expresa. Estaríamos ante un acto de naturaleza mixta (de inicio y fin de procedimiento), en el que si bien el acto que pone fin al procedimiento es impugnabile por aplicación del artículo 227.1 b) de la LGT, el de inicio no lo es. Este procedimiento trae consigo algunas dudas, como por ejemplo la siguiente: si se inicia un procedimiento de gestión y se finaliza por inicio de uno de inspección, ¿ante quién debería interponerse el recurso? Asimismo, vuelven a surgir problemas respecto a los plazos para el cómputo de la prescripción.

- **Artículo 90. Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos.** Frente a la anterior regulación que afectaba únicamente al procedimiento inspector, el nuevo Reglamento establece una normativa común para todos los procedimientos, si bien, no será aplicable para los de gestión (ya que como regula la LGT en su art. 136, las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en supuestos previstos al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación). Es por ello válido únicamente para los procedimientos de inspección y recaudación. El artículo 182.2 introduce una novedad, en relación al procedimiento de inspección al contemplar una excepción en la que no es preciso el consentimiento del obligado tributario: «cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos: b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria».
- **Artículo 91. Ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación.** Se trata de novedosas y más rigurosas normas que las hasta ahora contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (norma aplicada con carácter supletorio). En primer lugar, la letra a) del artículo 91.3 exige como requisito para la ampliación de los plazos la solicitud con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo. Seguidamente, las letra b) y c) del apartado 3 exigen para que la ampliación pueda otorgarse, entre otros requisitos, que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen y que no se perjudiquen derechos de terceros.
- **Artículo 92. Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros.** El artículo 108.4 de la LGT establece una presunción *iuris tantum* de veracidad de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios obrantes en poder de la Administración, los cuales solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. El artículo 92 del Reglamento establece, como novedad, el plazo de 15 días para alegar la inexactitud o falsedad de dichos datos contenidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información.
- **Artículo 96.4.** Una vez realizado el **trámite de audiencia** o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite y siempre que se aporten antes de dictar la resolución.
- **Artículo 102.** En dicho artículo se desarrollan los **plazos máximos de resolución** a los que hace referencia el artículo 104 de la LGT.
- **Artículo 103.** Establece una lista cerrada de **interrupciones justificadas**. Es una novedad la letra d), que está pensando en supuestos (como el de Afinsa...) en que existen una gran

cantidad de obligados tributarios incurso en un procedimiento judicial, continuando el mismo solo frente a unos de ellos, quedando los demás en una situación de pendencia. La interrupción justificada hace referencia a dichos obligados tributarios.

- Artículo 104. Contempla la lista abierta de **dilaciones no imputables a la Administración tributaria**. Así no es una dilación imputable a la Administración el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.
- **La representación en los procedimientos tributarios.**
 1. Efectos de la revocación de la representación (art. 111.5). La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente.
 2. Renuncia a la representación (art. 111.6). No tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado.
 3. La figura del asistente (art. 112.7). El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente. Asimismo, cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.
- **Las notificaciones.**
 - Artículo 114.2. Notificaciones en apartados postales. En el supuesto de notificaciones en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La novedad radica en el plazo establecido al efecto, ya que la notificación se entenderá practicada por el transcurso de 10 días naturales desde el depósito del envío en la oficina.
 - Artículo 114.4. La Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en los acuerdos y convenios internacionales suscritos por España, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de las notificaciones de cualquier acto dictado por dicha Administración tributaria. Notificación que se entenderá válida si cumple las circunstancias exigidas en el otro Estado.