

Recensiones Bibliográficas

Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión

María BERTRÁN GIRÓN

Aranzadi, Navarra, 2008, 287 págs.

El libro del que damos cuenta proviene de la tesis doctoral que la autora, profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, defendió con éxito en dicha Universidad sobre la aflicción de los tributos por los órganos de gestión y ha sido convenientemente actualizada con las disposiciones del 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.

En el prólogo escrito por Ernesto ESEVERRI, catedrático de la misma materia y universidad, se reflexiona sobre el sentido de los procedimientos de gestión –en su esencia, las actuaciones administrativas que se reservan a los órganos de gestión en el discurrir de los procedimientos que les son propios quedan limitadas a meras actuaciones de control de las autoliquidaciones tributarias–, describiendo su comunicabilidad entre sí y con el procedimiento de inspección, lo que conlleva indudables consecuencias de retardo en el lapso temporal inicialmente asignado.

La estructura de la obra es sencilla y tras unas breves páginas de presentación, siguen cuatro capítulos más, dedicados a los principios inspiradores de la actividad de los órganos de gestión, disposiciones comunes a los procedimientos, el tratamiento de los procedimientos de gestión regulados por la Ley General Tributaria (LGT) y otros procedimientos realizados por los órganos de gestión. Al final se reflejan varias conclusiones y la habitual reseña bibliográfica.

Pese a que la gestión fuese una cuestión absolutamente necesitada de reforma y la autora valore positivamente la determinación legal de los procedimientos que son de aplicación de los tributos, también se advierte del contenido ciertamente reglamentista que posee la regulación de la LGT.

El capítulo segundo se hace eco de la denuncia doctrinal efectuada sobre el contenido y denominación del Capítulo I del Título III de la LGT, puesto que más que unos principios generales, lo que allí aparece es una variopinta y heterogénea serie de normas comunes. Para BERTRÁN GIRÓN ello es particularmente criticable por tratarse de una ley con pretendida finalidad didáctica que no debería inducir a la confusión y emplear la terminología con rigor jurídico. Para paliar ese defecto, la autora acude a la Constitución y a la Ley 30/1992 aparte, claro está, de la propia LGT y llega al enunciado y señalamiento sintético del contenido de los siguientes principios que han de informar la actuación de los órganos de gestión: proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos, respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, imparcialidad, separación procedimental en la aplicación de los tributos, autoorganización, competencia, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, contradicción, coordinación, impulso de oficio y celeridad.

Después se pasan a comentar las disposiciones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios comprendidas en los artículos 97 y siguientes de la LGT, planteando el carácter especial de los procedimientos tributarios en una breve referencia a la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 que va acompañada de la indicación de la jurisprudencia recaída del Tribunal Supremo. Del examen efectuado se señala que, en ocasiones, la LGT recoge lo mismo que la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, con la única diferencia de añadir «tributario» al texto, otras veces ni siquiera se recoge dicho término o no se recogen ciertos aspectos y fuerza acudir a esta última ley. El resultado: «una ley farragosa en algunos puntos y que a pesar de dar la impresión de regularlo todo, sin embargo, en ocasiones, debemos acudir a la normativa supletoria. El legislador debiera haber adoptado un único criterio ya que este tipo de regulaciones lo único que conllevan es complicación y confusión menoscabando la seguridad jurídica y los derechos de los obligados tributarios».

Luego se exponen las características esenciales y el régimen jurídico de los distintos tipos de documentos e instrumentos jurídicos (comunicaciones, diligencias e informes) donde se plasmarán las actuaciones realizadas por los órganos de gestión y se produce una especial atención a las liquidaciones tributarias. Ello va seguido del tratamiento de documentos específicos de los procedimientos de gestión como son las solicitudes, declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos que regulan los artículos 118 a 122 de la LGT (este último, refiriéndose al carácter complementario o sustitutivo de la citada documentación).

Igualmente, se procede con el estudio de las fases (iniciación, desarrollo y terminación) de los procedimientos de gestión, el régimen del silencio administrativo y la caducidad. El tratamiento de cualquiera de dichos aspectos podría constituir el objeto de atención de una o varias monografías, de la misma manera que sucede con las formas de notificación que también se analizan en el libro con antelación al comentario de cada uno de los procedimientos de gestión.

Estos últimos aparecen expuestos en el capítulo cuarto siguiendo una metodología similar que plantea el concepto, características y régimen jurídico de cada procedimiento, destacando en ciertos casos determinadas especialidades y precediendo al estudio en particular unas observaciones clasificatorias –la autora distingue los procedimientos atendiendo a su naturaleza, objeto y según la sistematización que opera el Reglamento de gestión e inspección– y otras sobre su posible interrelación o concatenación de procedimientos.

El estudio sigue ya con cada procedimiento de gestión enunciado por el artículo 123.1 de la LGT: 1.º procedimientos de devolución derivada de la normativa de cada tributo (dependientes, en su iniciación, de autoliquidaciones, solicitudes o comunicaciones de datos); 2.º procedimiento iniciado mediante declaración; 3.º procedimiento de verificación de datos; 4.º procedimiento de comprobación limitada, y 5.º procedimiento de comprobación de valores.

Con relación al primero de los mencionados, la profesora BERTRÁN GIRÓN sugiere la conveniencia de que la LGT se hubiera limitado a recoger su existencia y, si acaso, un concepto, pero dejando la regulación a la normativa de cada tributo, dado que la misma ya existía y porque las constantes remisiones en que incurre la LGT permiten dudar de la búsqueda de la generalidad en

la especialidad precedente. Por lo demás, el estudio del procedimiento de devolución se realiza confrontándolo con otros con los que se relaciona directamente y que mantienen una cierta afinidad con aquél. Se trata de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución y el procedimiento de ejecución de devoluciones.

En cuanto al procedimiento iniciado mediante declaración, se destaca lo parca y escueta que resulta la normativa, algo que puede estar motivado por tratarse de un procedimiento «clásico» de aplicación residual y específica regulación en los tributos donde subsiste. No obstante, se juzga positivamente el régimen jurídico establecido de este procedimiento que, en determinados casos, llevará implícito otros de verificación, comprobación de valor e incluso de comprobación limitada.

El procedimiento de verificación de datos demuestra la evolución de las técnicas de control apoyadas en la tecnología informática para poder adquirir un carácter extensivo y automático. La inclusión en la LGT se valora favorablemente, aun cuando no resulta sencillo deslindar las actuaciones de cotejo de datos y de comprobación limitada y se critica la deficiencia de la regulación en cuanto a los efectos atribuidos a las distintas formas de terminación del procedimiento que, a juicio de la autora, provoca inseguridad jurídica para los administrados por su carencia de efecto preclusivo, dado que no impedirá la posterior comprobación del objeto de la verificación de datos efectuada (art. 133.2 LGT).

Sin que en modo alguno peque de superficial el tratamiento de los anteriores, mayor extensión se dedica al examen de los procedimientos de comprobación limitada y de comprobación de valores. La regulación del primero es continuista de la comprobación abreviada que aparecía en la anterior LGT, aunque afianzándose y ampliándose las competencias de los órganos de gestión. El procedimiento queda así a medio camino de una comprobación formal y una *inspección* plena. La autora propone conceptualarlo como «procedimiento iniciado de oficio a través del cual la Administración Tributaria realiza actuaciones de comprobación e investigación para regularizar los datos aportados o dejados de aportar por el contribuyente y aquellos que la misma ha obtenido por captación o suministro, sin que sea absolutamente necesario la existencia de una discrepancia». Luego se destacan sus notas caracterizadoras, deteniéndose en los medios o actuaciones «limitados» que pueden verificarse en el seno de este procedimiento, que no puede llegar a requerir información sobre movimientos financieros, ni conllevar el desarrollo, como regla general, de actuaciones fuera de las oficinas de la propia Administración. En relación con las comprobaciones censales y las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación si cabe la salida de las oficinas públicas y la atribución de funciones inspectoras a los órganos de gestión (arts. 136.4 LGT y 172 RGIT).

En el libro se critica la posibilidad de que los órganos de la Inspección de los tributos lleven a cabo estas actuaciones de comprobación limitada, por cuanto que sería conveniente distinguir mejor las competencias de unos y otros órganos. Tras el examen del régimen jurídico de procedimiento se plantea la necesidad de abandonar teorías que distinguen comprobación e investigación para atribuir competencias gestoras o inspectoras. Para la autora, «entre la doctrina, la jurisprudencia y el legislador nos hemos empeñado en distinguir de manera clara y nítida a los órganos de gestión e inspección. Sin embargo, la realidad práctica cada vez los une e identifica más y ello provoca el

choque entre los intentos de la doctrina en distinguir funciones de unos y otros órganos y la práctica diaria de la Administración».

La larga tradición del procedimiento de comprobación de valores promueve que se acuda a los antecedentes legales y después se fije su concepto y naturaleza –más propia de un trámite que de un procedimiento– y se analice su régimen jurídico. El estudio de la tasación pericial contradictoria completa esta parte del trabajo, donde se destaca la falta de aplicación directa de la comprobación de valores, puesto que precisa de ser habilitado por la normativa de cada tributo (art. 57.3 LGT) y condicionado a que el obligado no haya utilizado valoraciones publicadas por la propia Administración.

En el último capítulo se plantea la posible competencia de los órganos de gestión en otros procedimientos *especiales* –no la tienen en cuanto a la estimación indirecta de bases, ni para declarar el conflicto en la aplicación de la norma, pero sí en orden a la declaración de responsabilidad solidaria– y se hace una breve alusión al procedimiento sancionador que también pueden llevar a cabo, comentando seguidamente procedimientos que aparecen en el Reglamento aprovechando la remisión efectuada por el artículo 123.2 de la LGT, como son: el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; el de reconocimiento de beneficios fiscales; de cuenta corriente tributaria y los de comprobación de obligaciones formales (NIF, censos, domicilio fiscal...).

Nos encontramos, en definitiva, ante una obra que representa una magnífica atalaya desde la que contemplar un amplio y complejo panorama cuyo tratamiento se efectúa bajo la perspectiva del desarrollo reglamentario de la LGT y con la posible aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Miguel Ángel Martínez Lago