

## DR 29 160

Buenas noches, a partir de este momento podréis escuchar Revista de Derecho, todos los viernes un tiempo de radio de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Esta noche la Revista de Derecho va dirigida a los alumnos de cuarto curso, estos serán los contenidos de hoy viernes 16 de enero. Comenzaremos con una cuestión de actualidad financiera y tributaria, reglamento general de la inspección de los tributos.

Seguirá un tema de derecho procesal, la potestad jurisdiccional. Administrativo 2 se hablará del derecho y la conservación y el enriquecimiento del patrimonio histórico-artístico. El ordenamiento jurídico de la Comunidad Económica Europea será el tema tratado en derecho del trabajo.

Y terminaremos con Derecho Civil 3, propiedad industrial, usucapión y registro. Tras este breve avance de los contenidos damos paso al primer espacio de hoy dedicado al derecho financiero y tributario. Os dejamos con los profesores don Carlos Palau y don Antonio Martínez Lafuente que hablarán del reglamento general de la inspección de los tributos.

Buenas noches. El profesor Martínez Lafuente y yo, como de costumbre, vamos a comentar en la emisión de hoy una importante disposición no de recientísima actualidad, puesto que se trata del reglamento general de la inspección de los tributos aprobado por Real Decreto 939 de este año de 25 de abril. No es, por tanto, recientísima, pero hemos esperado a que avanzase algo el presente curso para que correspondiese con la materia que, cuando esta emisión se produzca, corresponda con lo que los alumnos normalmente deben estar estudiando.

Bueno, es una importante disposición que trata de refundir todas las normas que regulan el procedimiento de la inspección. Es una norma, un reglamento que se funda en la Ley General Tributaria, uno de los previstos de los reglamentos generales previstos por esta ley, y que, sin embargo, y adelanto con ello algún juicio de valor, en mi opinión se ha producido con un cierto retraso que hace que ya no corresponda el momento actual del derecho tributario con el que regía en el momento de la publicación de la Ley General Tributaria. Se han producido, en los 20 años que median desde la publicación de esta ley, importantes transformaciones en el derecho tributario español, en particular en el procedimiento de gestión, que básicamente giran en torno a la implantación masiva de la autoliquidación como método de aplicación de los impuestos.

De acuerdo con esto, la inspección ha desbordado su primitiva función de mera averiguación de hechos para convertirse en el eje central del procedimiento de gestión, y de aquí que, en mi opinión, este reglamento encuentre una base quizá excesivamente exigua en los preceptos de la Ley General Tributaria específicamente dedicados a la inspección en los que formalmente busca su apoyo, los artículos 140 a 146. Por otra parte, la técnica de este reglamento, que no es exclusiva de él, la técnica de refundir en una norma reglamentaria y con unas ciertas pretensiones de constituir, como dice el preámbulo, la cabeza de un grupo normativo, por

tanto unas ciertas pretensiones de ser una norma básica y de cierta permanencia. Esta técnica, digo, de refundición a través de un reglamento es una técnica discutible que tiene ciertos aspectos de un cierto riesgo que consisten en la tentación de que el redactor del reglamento, pues, modifique en algunos aspectos las normas de rango legal que trata de refundir, cosa que naturalmente un reglamento no debería de hacer.

Estos aspectos críticos no restan naturalmente importancia a esta disposición que hoy vamos a comentar fundamentalmente, puesto que el tiempo que disponemos no nos permite más, fundamentalmente, digo, en los aspectos procedimentales, es decir, básicamente el título primero del reglamento, que consta de tres, un título preliminar en el que se tratan, se regulan fundamentalmente aspectos orgánicos, este título primero dedicado, como digo, esencialmente al procedimiento y un título segundo en el que fundamentalmente se regula la documentación de las actuaciones inspectoras, aunque también se regulan una serie de materias heterogéneas. Y cedo la palabra al profesor Martín de la Fuente para que comience nuestro comentario, entrando ya en materia. Pues muchas gracias.

Insistiendo en el calificativo de importante aplicado a esta disposición, tenemos que decir que de la misma se desprende algo que responde a su propio título, el reglamento de la inspección. Hoy en día, como sabemos, inspección aparece directamente ligado con operaciones de liquidación tributaria. La inspección, por tanto, va a practicar liquidaciones complementarias como resultado de su actuación inspectora, como resultado de integrar las bases, ampliar los supuestos de aplicación del tributo, en definitiva, obtener una deuda tributaria diferencial.

Si esto hasta ahora era conocido y el reglamento lo que hace es perfeccionar la técnica incorporando las novedades doctrinales y sobre todo jurisprudenciales, también se conviendan a la inspección de los tributos, y aquí no cabe remitirnos solamente a lo que vamos a exponer, ya que al final del reglamento, bajo el título disposiciones especiales, aparece un importante desarrollo de lo que a continuación se diré, repito que se habla en el reglamento de inspección de otras funciones, que son las de informe, que son las de valoración y que son fundamentalmente las de requerimiento para la información. Empezando por estas últimas, que son sin duda actuaciones de colaboración en la liquidación de los tributos, tenemos que recordar que hasta ahora teníamos la normativa reguladora de los requerimientos generales de información tributaria. A partir o en base al artículo 111 de la ley general tributaria, normas de diversa índole y de diverso rango han regulado los deberes de información tributaria que tenían que prestarse con carácter general, así las normas que hablan de relaciones de datos normalmente, de ingresos, de pagos, de retenciones, de volumen de ventas, era un soporte informativo interesante que llegaba a la hacienda pública, pero aquí lo que se regula es algo que en la realidad se estaba dando pero sin un contenido normativo, y es la actuación inspectora para obtener un dato concreto, y aquí se plantean algunas incógnitas.

La inspección de los tributos, por ejemplo, puede solicitar un dato concreto de un contribuyente o de una persona obligada a prestar información cuando ésta está sometida al deber general de información y ya manda sus relaciones trimestrales, anuales, etc.

Evidentemente hay una pregunta y obviamente ustedes esperarán alguna respuesta. A mi entender no existe ningún inconveniente para que ese deber periódico de colaboración en la información tributaria se complemente con la petición concreta de un dato, pero este tema quizá tiene demasiado interés para que sea yo exclusivamente el que hable, porque profesor Palau me parece que quiere puntualizar alguna cuestión sobre esta información tributaria y la actuación de la inspección.

Sí, bueno, yo quería intervenir en tu discurso, y perdóname la breve interrupción, para apuntar algo en la línea de tu pregunta en el sentido de que yo creo, y esto está estudiado en otras doctrinas, en otros ordenamientos jurídicos, creo que efectivamente la administración puede dirigirse individualmente a cualquier contribuyente que tiene el deber de suministrar los datos correspondientes, pero creo que hay un importante condicionamiento, y es que antes de tratar de obtener los datos de un tercero, este es el caso, puesto que esta actividad de información se refiere a la obtención de datos por un tercero distinto del sujeto pasivo o del obligado tributario, que es una terminología que emplea el reglamento sobre la que después quizá digamos algo, creo que hay un deber previo de la administración de dirigirse contra el propio contribuyente para obtener esa información, y sólo cuando la información no se puede obtener del contribuyente, entonces es cuando se puede dirigir la administración contra el tercero, de manera que no se puede, digámoslo en términos vulgares, importunar a cualquier persona ajena o por lo menos no directamente interesada en la obligación tributaria potencial para obtener una información si antes previamente no se ha tratado de obtener del contribuyente. Esto es lo que yo quería decir en este momento. Pues muy bien, ya han visto que han tenido una doble respuesta a un interrogante sin duda interesante, pero es que además este deber de información aislado para obtener un dato en concreto plantea otro problema quizá de mayor envergadura, y son los casos en que la ley sustantiva exceptúa de información generalizada.

La pregunta es, ¿cabe entonces en base al reglamento de la inspección pedir un dato concreto? Para no dejar la pregunta en el aire o planteada en términos puramente abstractos, tenemos que hacer mención de la importante Ley de Activos Financieros de mayo del año pasado. En esta ley, quizá ustedes recuerden, se regulan en términos generales tres tipos de activos financieros, pero hay unos de ellos, los pagarés del tesoro y los activos con retención en origen, que se excluyen de las obligaciones de información tributaria, a diferencia de los pagarés normales, donde la retención es en cada transmisión con obligación de información. Pues bien, en los pagarés del tesoro y en los pagarés con retención en origen, que la ley sustantiva dice que no hay obligación de información generalizada y periódica, normalmente todos los años, ¿puede la inspección pedir un dato concreto? A mi entender, aquí la respuesta debería de ser negativa.

Si la administración tributaria ha entendido que esta es una fórmula que se da para ciertas operaciones económicas, en este caso activos financieros, y excluye de las obligaciones generales de información, sería, contrario a la seguridad jurídica, pretender que en base a este reglamento, o en base a los principios que contiene la ley general tributaria, podrá obtener una información concreta. Por tanto, en cuanto a este reglamento, y por lo que significa novedad,

que hasta ahora vivía esta materia, digamos, en las relaciones puramente fácticas, pero no estaba recogida en ninguna norma jurídica, la petición de información, que tanta importancia tiene, nos ha permitido hacer esta doble consideración, y ya creo que hablo demasiado, y le dejo la palabra al profesor Palau. Siguiendo con esta selección de aspectos concretos y más novedosos del reglamento, puesto que no podemos exponerlo en todo su contenido sistemáticamente aquí, me parece que es digno de destacarse también un tema que hasta ahora ha permanecido en el ámbito interno de la administración, que es la cuestión de la planificación de las actuaciones de la inspección.

Por primera vez en una norma con relevancia externa, no en puras disposiciones internas, instrucciones o circulares de servicio, se regula la planificación de la actividad inspectora. Se prevé la existencia de unos que podemos llamar planes ordinarios, empezando por un plan nacional de inspección, que se forma por agregación de planes elaborados por los distintos centros gestores y por los distintos órganos. Este plan después se vuelve a desagregar hasta llegar a cada órgano, a cada funcionario, equipo o unidad de inspección, formando planes individuales.

Pueden existir, aparte, planes especiales. A mi juicio, el problema fundamental que plantea la regulación en esta norma de los planes de la inspección es la cuestión de su relevancia en relación con el contribuyente. Por un lado, se dice que el inspector para actuar debe estar investido de la correspondiente potestad en virtud de la atribución a él de la inspección concreta por el plan correspondiente o bien en virtud de una orden de su jefe, lo cual quiere decir que la atribución de esa inspección en el plan es un presupuesto de su competencia para actuar.

Ahora, el problema es, por un lado, si este presupuesto es controlable o no por el contribuyente, por una parte, y por otra parte, si es también o no controlable. Y la pregunta, pues no me atrevo a contestarla, o mejor dicho, quizá tenga por el momento una respuesta negativa, es la de si es controlable en los criterios en virtud de los cuales este plan se ha elaborado. Ciertamente que es muy importante saber si unos determinados sectores económicos o profesionales van a ser objeto de una investigación permanente e intensiva, mientras que otros contribuyentes no son investigados con la misma asimilación, y si estas desigualdades en la intensidad de la investigación, que ciertamente crean o producen a su vez consecuencias importantes en el plano material de la presión tributaria a la que son sometidos, si esto es o no, digo, susceptible de control.

Digo que la respuesta me parece hoy por hoy negativa, puesto que hay una norma que, en cierto modo, es contradictoria con esta regulación, la de que los planes tienen carácter reservado. Pues si tienen carácter reservado, quiere decir, en cierto modo, que siguen siendo algo interno de la interna corporis de la administración y que, por consiguiente, pues su regulación aquí quizá, pues no tiene demasiadas consecuencias. Me parece que esto es destacable.

Te cedo nuevamente a la palabra para que comentes algún otro aspecto que te parezca relevante. No, si es que yo creo que este aspecto es quizá el más importante, y yo no sé si aquí estamos en el nacimiento de un importantísimo tema que el derecho tributario no lo ha podido afrontar posiblemente por falta de material informativo. Me refiero a que, evidentemente, por la forma de actuación de la inspección, que no hay otra posiblemente al respecto, queda sin conocimiento, más allá del propio interesado, el resultado de una inspección que acaba en acta de conformidad, bien con una cuota en favor del fisco, bien sin cuota en favor del fisco, por estar totalmente correcta la situación tributaria.

Qué duda cabe que este proceder administrativo con este contribuyente está creando un precedente. Y este es el punto de arranque para poder invocar el principio de igualdad ante la ley. Qué duda cabe que personas que quieran alegar este precedente debían tener, obviamente, conocimiento del mismo.

Y hasta ahora este conocimiento es por pura casualidad, si el contribuyente inspeccionado quiere dar noticia de ello. Pero qué duda cabe que el proceder administrativo con un concreto contribuyente y en fase de inspección es fundamental podía ser el punto de arranque para que ese mismo criterio, que como se ha aplicado en un momento parecer correcto, se aplique a otros que estén en situaciones idénticas. Así podría operar el principio de igualdad.

Por tanto, cuando el contribuyente puede quejarse de que a él se le inspecciona y al contribuyente de enfrente no, la respuesta que debía dar es enfocarlo todo bajo el principio de igualdad. Porque el deseo del contribuyente de que no se le inspeccione porque al otro no se le está obligando a soportar la actuación inspectora posiblemente sea una petición que no conduzca a nada. Pero viéndolo desde una óptica distinta, que se le dé a un ciudadano el mismo trato que a otro, esto, qué duda cabe, podría ser un principio para que el criterio general de igualdad de la ley se aplicara en las relaciones con la hacienda pública.

Y qué duda cabe que en un sistema tan masificado como el actual, esto sería una forma de crear cierta seguridad jurídica que ya parece que va a iniciarse con los planes de inspección que aunque tengan un carácter reservado, por lo menos dan sensación de objetividad, de globalidad en el planteamiento de relaciones entre la hacienda y los contribuyentes. Podemos pasar quizá a otro tema que había leído antes, que es el del concepto de obligado tributario, que es un concepto que se introduce por primera vez en este reglamento, adoptando ese término para designar a una figura que no quedaba suficientemente designada con el suficiente rigor con los términos tradicionales de sujeto pasivo, contribuyente, que tienen un significado muy preciso en la ley general tributaria y que se emplean impropriamente cuando se refiere, se utilizan para referirse a personas que están obligadas simplemente por ejemplo al cumplimiento de deberes formales. El término es tan legítimo como cualquier otro, su adopción es puramente convencional, yo sin embargo lo objetaría a lo que por un lado no se define, puesto que en definitiva lo que se hace es enumerar quiénes son los obligados tributarios, pero se hace un poco confusamente y en un sentido que para el cual ya existía, podemos decir en el derecho, en la terminología jurídico-administrativa, un término tradicional,

que es el término de interesado legítimo, en definitiva tal como se configura por el reglamento, el concepto de obligado tributario, que va más lejos del modelo que se tomó, yo creo que es el de la ordenanza tributaria alemana, pues realmente desborda el límite de los obligados incluso a deberes formales para alcanzar a quienes están simplemente interesados en el procedimiento, por ejemplo, la persona a la que se imputa una infracción tributaria no es un obligado previamente a nada, lo que pasa es que naturalmente está directísimamente interesada en el procedimiento en el que se va a depurar su eventual responsabilidad.

Se le puede criticar también a esta definición la exclusión de los responsables subsidiarios que, aunque no intervienen en una primera fase en el procedimiento, sí están naturalmente también muy interesados en lo que de él pueda resultar, incluso están legitimados para una eventual impugnación posterior de la liquidación. Me parece que con esto se apunta este tema y nuevamente te cedo la palabra. Sí, ya brevísimamente.

Yo creo que la importancia de haber incorporado una nueva expresión como es obligado tributario tenía que haberse hecho con una cierta matización. Obligado tributario, en principio, da a entender que estamos ante personas que tienen, al principio o al final, una deuda patrimonial con la hacienda pública, pero si se incluye en el concepto a quien tiene que prestar información, parece mucho más apropiado que obligado tributario sea una palabra que ha sustituido al concepto clásico de interesado, porque en el fondo estamos ante interesados cuya situación no es absolutamente homogénea frente a la hacienda pública. Yo además creo que debía depurarse la función de la inspección en el procedimiento de concreción de las deudas tributarias, digamos lo procedimiento de liquidación o procedimiento de gestión, que la actuación de la inspección ya en la vía de recaudación, porque la actuación frente a responsable solidario, si está la palabra bien utilizada, evidentemente es una novedad y por mucho que quiera el reglamento más adelante pormenorizar, no estamos ante algo de la vía propiamente dicha de gestión, sino ya de algo que siempre ha estado introducido en nuestro ordenamiento dentro del reglamento de recaudación, por lo menos así es lo que se desprende de esta denominación.

Pero esperemos que la doctrina está para algo y pueda esclarecer con exactitud cuáles son las diversas tipologías de sujetos que están incluidos dentro del importante artículo 24 del reglamento. Se regula por primera vez la interrupción de las actuaciones de la inspección y las consecuencias que ello produce. La interrupción se dice por el reglamento cuando es injustificada por causas no imputables al sujeto pasivo, produce unos efectos que podemos definir como los contrarios a los inversos de la comunicación hecha al interesado del comienzo de la inspección.

El problema es cuando una interrupción está injustificada y precisamente por causas no imputables al sujeto pasivo, es decir, que no basta que la interrupción sea por causa no imputable al sujeto pasivo, sino que además tiene que estar injustificada. La interrupción tácita de la inspección, es decir, cuando se suspende el procedimiento sin reanudación, siempre será a mi juicio injustificada. Y la expresa lo será cuando cese la causa de la interrupción.

Por ejemplo, cuando se suspende por requerimiento o necesidad de obtención de un tercero de un documento mientras este documento no se obtenga, la interrupción no será injustificada, aunque supere los seis meses de la interrupción tácita y aunque la causa de interrupción no sea imputable al contribuyente. Ahora pasamos a un tema de derecho procesal. El profesor don José Almagro Nosete nos habla de la potestad jurisdiccional.

La función jurisdiccional que han de desarrollar unos determinados órganos jurisdiccionales se dinamiza o actúa en razón de un poder específico llamado potestad atribuido a los mismos. Definimos la potestad como aquella cualidad del mando inherente a un órgano estatal para originar, desarrollar y cumplir legítimamente las actividades que generan sus atribuciones. La potestad como cualidad de que goza el órgano público expresa en este orden también una posición de superioridad frente a la posición subordinada de quienes están sujetos a la misma.

En consecuencia, la potestad jurisdiccional se traduce en el poder deber de carácter público que corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados en la ley y en los tratados internacionales y que se ejercita juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado conforme al artículo 2 de la ley orgánica del Poder Judicial. La ley orgánica del Poder Judicial establece que las potestades jurisdiccionales se ejercen en consonancia con lo apuntado por estos juzgados y tribunales que prevé la misma y también por otros órganos reconocidos en la Constitución a los que se atribuye tal cualidad. Los órganos que regula la ley orgánica del Poder Judicial constituyen el Poder Judicial.

La Constitución dedica al Poder Judicial el título sexto, pero el artículo 117.5 de la Constitución deja fuera de la organización y funcionamiento de los tribunales, se entiende de los tribunales integrados en el Poder Judicial, el ejercicio de la jurisdicción militar, y el título noveno regula, al margen del Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, cuyas funciones son jurisdiccionales en otro ámbito diferenciado. Lo mismo ocurre con la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, conforme al artículo 136 de la Constitución. Finalmente, en razón de los tratados internacionales, órganos jurisdiccionales internacionales o supranacionales pueden ejercer también estas funciones, como podrá verse en otro momento al estudiar el libro o al seguir comentando aspectos de esta materia en estos guiones.

El artículo 117 de la Constitución proclama que el ejercicio de la potestad jurisdiccional corresponde exclusivamente, subrayo exclusivamente, a los juzgados y tribunales determinados por las leyes. Los principios de exclusividad e integridad de la jurisdicción se complementan mutuamente, pues mientras el primero se para de la función de aplicar las leyes y ejecutar los juzgados, a cualquier organismo o autoridad que no sea jurisdiccional, el segundo afirma que sólo a éstas corresponde el desarrollo de dichas funciones. Esta exclusividad e integridad de la jurisdicción también significa que no pueden los juzgados y tribunales ejercer más funciones que las jurisdiccionales.

Por eso la Constitución igualmente establece que los juzgados y tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas por la ley y las que expresamente les sean atribuidas por una ley

en garantía de cualquier derecho. Externamente esta exclusividad se garantiza también desde la perspectiva del Poder Legislativo, pues aunque el Congreso y en su caso ambas Cámaras conjuntamente pueden nombrar comisiones de investigación sobre cualquier asunto de interés público, sus conclusiones no son vinculantes para los tribunales ni afectan a las resoluciones judiciales, tal como señala el artículo 76 de la Constitución. La exclusividad de la jurisdicción se traduce también, en el orden teórico, en el principio de unicidad de la jurisdicción.

Afirma en efecto el artículo tercero de la Ley Orgánica del Poder Judicial que la jurisdicción es única. Sin embargo, según se indicó, este postulado, que es pálido como abstracción, no significa en nuestro derecho que todos los órganos jurisdiccionales u órganos con atribuciones jurisdiccionales estén dentro del Poder Judicial, aunque la visa tractiva del mismo sobre las demás esferas jurisdiccionales fuera de su ámbito proyecta su influencia en la exigencia de garantías constitucionales básicas, como por ejemplo la independencia, que ofrece matices diferenciados según los casos. Esta conciencia de la unidad conceptual de la jurisdicción y la coexistencia histórica en otras épocas de órganos jurisdiccionales en mejores condiciones legales que otros para ejercer su función de juzgar determinó, en tiempos pasados, la lucha por la unidad jurisdiccional.

El nervio de esta reivindicación no ha sido lograr una abstracta función unitaria radicada en el poder estatal o en un sector del mismo, sino conseguir una justicia garantizada porque a su servicio sólo hubiera auténticos jueces. Si en un primer momento la esperanza se cifró en la jurisdicción del rey, la jurisdicción real, más tarde ordinario común, frente a la atomización que representaban los privilegios de fuero, luego las reivindicaciones se dirigieron a que la jurisdicción ordinaria, en la que los ideales en cuanto a la autenticidad del juez se realizaban en mayor grado, expandiera su ámbito a campos no justiciables, a que asorbiera funciones materialmente jurisdiccionales encomendadas a otros órganos que no eran judiciales, como ocurría respecto de la jurisdicción retenida en materia contenciosa administrativa. A que se reintegraran a su natural ámbito los sectores fragmentados del tronco común por razones casi siempre políticas que buscaban una justicia expedita y rápida con merma de garantías, tal como ocurría con jurisdicciones especiales en materia penal.

En este sentido, lo que la unidad de jurisdicción postula en los tiempos modernos no es tanto que la jurisdicción ordinaria, cuyo núcleo tradicional ha venido constituido por la jurisdicción civil y la jurisdicción penal, absorba a las demás, sino a que no haya una sola manifestación jurisdiccional que no goce de las garantías de la ordinaria, y si éstas son insuficientes, a que se adecuen a las exigencias de los países civilizados. En suma, no está reñida con la especialización de los órganos siempre que esta especialización responda a condiciones objetivas ilegales.