

MAGÍN PONT MESTRES  
Catedrático de Derecho Tributario  
Profesor Emérito de la Universidad de Barcelona

**DERECHOS Y DEBERES  
EN EL PROCEDIMIENTO  
DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA**

(segunda edición)

Marcial Pons  
MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES  
2007

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>PRÓLOGO</b> .....	9
<b>EXORDIO</b> .....	21

## CAPÍTULO I

### **PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

1. LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO GUÍA BÁSICA DE LA ORDENACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO .....	27
2. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA .....	30
2.1. Principio de generalidad.....	32
2.2. Principio de igualdad .....	35
2.3. Principio de progresividad .....	36
2.4. Principio de equidad.....	37
2.5. Principio de no confiscatoriedad .....	39
3. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO .....	40
3.1. Principio de proporcionalidad .....	40
3.2. Principio de eficacia .....	41
3.3. Principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales .....	42
3.4. Aseguramiento del respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.....	44

## CAPÍTULO II

### **POTESTAD TRIBUTARIA Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1. POTESTAD TRIBUTARIA .....	45
2. POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	46
2.1. Apunte histórico .....	46

	Pág.
2.2. Diversificación y elenco.....	50
2.2.1. Potestad liquidatoria.....	51
2.2.2. Potestad de comprobación e investigación .....	55
2.2.3. Potestad recaudatoria .....	58
2.2.4. Potestad sancionadora.....	60
2.2.5. Potestad revisora de los actos administrativos .....	65

### CAPÍTULO III

#### **PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (I). FUNCIONES**

1. FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA .....	70
1.1. Amplio contenido de la norma que las establece .....	71
1.2. Criterio del Consejo de Estado.....	71
2. CONEXIÓN CON ALGUNOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN .....	72
2.1. Comprobación de valores.....	74
2.1.1. Secular marginación de la valoración tributaria .....	74
2.1.2. Práctica de la comprobación .....	77
2.1.3. Tasación pericial contradictoria a modo de vía arbitral .....	80
2.2. Comprobación limitada .....	82
2.2.1. Alcance objetivo y espacial.....	82
2.2.2. Iniciación y desarrollo.....	86
2.2.3. Terminación .....	88
2.2.4. Efectos.....	90
3. REMISIÓN A NORMAS DE COLABORACIÓN SOCIAL.....	91
3.1. Ampliación del alcance de la colaboración .....	91
3.2. Confrontación con el derecho a no autoinculparse .....	93
4. RETORNO AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN .....	93

### CAPÍTULO IV

#### **PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (II). FACULTADES DE LA INSPECCIÓN**

1. AMPLITUD DE FACULTADES .....	95
2. REMISIÓN A NORMAS REGLAMENTARIAS PARA LA ENTRADA EN FINCAS Y LOCALES .....	96
3. ACERCA DE LA PERSONACIÓN DE LA INSPECCIÓN SIN PREVIO AVISO Y DE LAS CONDICIONES PARA LA ENTRADA EN LOCALES DE NEGOCIO Y SIMILARES .....	98
4. ENTRADA EN EL DOMICILIO .....	100
4.1. Doctrina del TC sobre domicilio constitucionalmente protegido .....	101
4.2. Criterio administrativo .....	103
5. REQUERIMIENTOS DE PERSONACIÓN .....	105
6. CONSIDERACIÓN DE AGENTES DE LA AUTORIDAD .....	107

## CAPÍTULO V

**PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (III).  
OBJETO Y MEDIDAS CAUTELARES**

1. OBJETO .....	109
2. MEDIDAS CAUTELARES .....	111
2.1. Delimitación legal .....	112
2.1.1. Innovación de la última década.....	112
2.1.2. Comparación con la normativa de 1995 .....	113
2.1.3. Requisitos para su adopción .....	113
2.1.4. Prerrogativa para supuestos excepcionales .....	114
2.1.5. Comedimiento aplicativo .....	115
2.2. Valoración .....	116

## CAPÍTULO VI

**PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (IV).  
INICIO Y ALCANCE**

1. INICIO .....	119
1.1. De oficio.....	119
1.2. A petición del obligado tributario .....	121
2. ALCANCE .....	122
2.1. Modalidades de actuación .....	123
2.1.1. De carácter general .....	123
2.1.2. De carácter parcial .....	124
3. PLAZOS .....	125
3.1. Interrupción injustificada .....	129
3.1.1. Interrupción y término del plazo; improcedente equiparación de efectos.....	129
3.1.2. Censurable marginación de la caducidad .....	130
3.1.3. Reiteraciones innecesarias .....	131
3.1.4. Consideración de ingresos espontáneos .....	132
3.2. Supuesta benevolencia en los intereses de demora .....	132
3.3. Traslado del tanto de culpa a la jurisdicción competente.....	143
3.4. Retroacción de las actuaciones inspectoras por decisión judicial .....	143

## CAPÍTULO VII

**PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (V).  
LUGAR Y HORARIO DE LAS ACTUACIONES**

1. ELENCO DE HABILITACIONES ACERCA DEL LUGAR .....	146
2. PERSONACIÓN SIN PREVIA COMUNICACIÓN .....	148
3. EXAMEN DE LIBROS, DOCUMENTOS Y REGISTROS CONTABLES.	149

	Pág.
3.1. Libros de contabilidad y demás documentación contable; consideraciones en torno al secreto contable.....	150
3.1.1. Tratamiento del secreto contable en el Código de comercio ..	151
3.1.1.1. Evolución de su contenido .....	152
3.1.1.2. Carácter instrumental de la contabilidad .....	157
3.1.1.3. Contenido actual del secreto contable .....	160
3.1.1.4. Tradicional respeto del ordenamiento tributario a lo establecido en el Código de comercio, en cuanto a secreto contable; la novedad del artículo 151 de la LGT.....	161
3.1.1.5. Apunte acerca del alcance de la innovación; llamativa ausencia de cautelas.....	163
3.1.2. A modo de reflexión conclusiva .....	167
4. DELEGACIÓN REGLAMENTARIA Y SUPUESTO ESPECIAL .....	169
5. REQUERIMIENTO DE PERSONACIÓN EN LAS OFICINAS DE LA ADMINISTRACIÓN: PERÍODO TEMPORAL ENTRE LA NOTIFICACIÓN Y LA COMPARECENCIA .....	169
6. HORARIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS .....	171
6.1. En las oficinas públicas .....	171
6.2. En locales del contribuyente .....	172
6.3. Reflotamiento de una norma anulada.....	173

## CAPÍTULO VIII

### **PROCEDIMIENTO DE INSPECCION (VII). DESARROLLO**

1. INTROITO .....	175
2. SUJECIÓN DE LA INSPECCIÓN Y DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS AL ORDENAMIENTO VIGENTE .....	176
3. SITIO Y PERIODIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES .....	179
4. ENTRADA EN OFICINAS, DESPACHOS Y SIMILARES .....	181
5. PRÁCTICA DE LAS ACTUACIONES DE VERIFICACIÓN .....	182
6. DESVELO POR LAS CUOTAS DIFERENCIALES .....	183
7. PRE-JUICIOS QUE SUBSISTEN .....	186
8. INCOHERENCIAS EN PUGNA CON EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA.....	192
9. INTERPRETACIONES <i>SUI GENERIS</i> .....	196
10. PORFÍAS PROBATORIAS .....	212
11. DESENLACE .....	214

## CAPÍTULO IX

### **PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (VII). DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS**

1. DOCUMENTOS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN Y DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN .....	217
1.1. Comunicaciones .....	221

	Pág.
1.2. Diligencias .....	222
1.3. Informes .....	224
2. DOCUMENTOS EXCLUSIVOS DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: ACTAS .....	224
2.1. Noción legal y naturaleza.....	224
2.2. Valor probatorio de las actas .....	227
2.3. Acerca de las actas: ¿previas y definitivas o no?.....	231
2.3.1. Incursión en las liquidaciones tributarias .....	231
2.3.2. ¿Hacia la glorificación de las liquidaciones provisionales? .....	233
2.3.3. Réquiem para las actas previas y definitivas: sólo actas.....	234
2.4. Eliminación de las actas con prueba preconstituida.....	237

## CAPÍTULO X

### PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (VIII). CONTENIDO DE LAS ACTAS

1. RELEVANCIA DE LOS ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE .....	240
2. CONTRADICCIÓN ENTRE CONFORMIDAD DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN Y RECURSOS CONTRA LA LIQUIDACIÓN .....	241
3. PRONUNCIAMIENTO DEL ACTUARIO ACERCA DE LA EXISTENCIA O NO DE INDICIOS DE INFRACCIÓN .....	243
3.1. Acerca de la buena fe .....	245
3.1.1. La buena fe en el ordenamiento jurídico.....	246
3.1.2. Incorporación del principio de buena fe al ordenamiento.....	249
3.1.3. Recepción expresa del principio de buena fe en el Derecho público.....	252
3.1.4. Ausencia de referencia a la buena fe en la LGT; consecuencias susceptibles de generarse en las relaciones tributarias .....	257
3.2. Insuficiencia normativa .....	265
4. CLASES DE ACTAS SEGÚN SU TRAMITACIÓN .....	266
4.1. Breve visión retrospectiva: actas de comprobado y conforme.....	267
4.2. Actas de conformidad .....	269
4.3. Actas de disconformidad .....	273
4.3.1. Contraste entre reducción del plazo de alegaciones y a la inversa .....	274
4.3.2. Ponderada propuesta no incorporada .....	275
4.3.3. Actuaciones complementarias.....	275
4.3.4. Ausencia de plazo específico para dictar la liquidación .....	276
4.3.5. ¿Liquidación que proceda o liquidación que se considera procede? .....	277

## CAPÍTULO XI

### PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN (IX). ACTAS CON ACUERDO

1. ALTERNATIVA CONVENCIONAL.....	279
----------------------------------	-----

	Pág.
1.1. Novedosa primicia tendente a reducir la conflictividad.....	279
1.2. Consideraciones previas; conformación de nueva cultura fiscal .....	281
1.2.1. Observaciones en los Informes anuales del Defensor del Pueblo acerca de quejas de los contribuyentes .....	282
1.2.2. Innovaciones de la Ley 30/1992 de RJAPAC, acerca de cauces convencionales .....	284
1.2.3. Reticente contraste de la Administración tributaria .....	286
1.2.4. Tránsito del monólogo al diálogo .....	289
1.3. Criterio del Consejo de Estado.....	290
2. TEXTO LEGAL INCORPORADO .....	291
2.1. Amplio arco de cautelas .....	293
2.2. Instrumento atenuador de la conflictividad .....	294
2.3. Concreción de supuestos .....	294
2.4. Presencia de situaciones reales confusas e imprecisas.....	295
2.5. Contenido específico de estas actas .....	297
2.5.1. Elenco de formalidades.....	297
2.5.2. Diferenciación de estas actas, de las de conformidad.....	299
2.5.3. Regulación del modelo de las mismas .....	300

## CAPÍTULO XII

### **MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE Y SU APLICACIÓN**

1. NOTA PREVIA .....	303
2. MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA .....	304
2.1. Regulación legal.....	304
2.2. Origen y evolución.....	305
2.2.1. De la Ley 34/1980, a la Ley 10/1985 .....	305
2.2.2. Excesos y abusos de otrora .....	307
2.3. Supuestos tasados de la vigente Ley .....	308
2.3.1. Falta de presentación de declaraciones o que éstas sean incompletas o inexactas .....	309
2.3.2. Resistencia, obstrucción o negativa a la actuación inspectora.	309
2.3.3. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.....	309
2.3.3.1. Repertorio de supuestos .....	310
2.3.3.2. Especial referencia a la incongruencia probada .....	311
2.3.4. Desaparición o destrucción de los libros contables o de los justificantes .....	314
2.4. Medios utilizables .....	314
3. APLICACIÓN DEL MÉTODO POR LA INSPECCIÓN .....	316

## CAPÍTULO XIII

### **DOCUMENTO PARA LA DECLARACIÓN DEL CONFLICTO**

1. PROPÓSITO.....	319
-------------------	-----

	Pág.
2. PAUTAS CONTENIDAS EN EL INFORME DE LA COMISIÓN DEL AÑO 2001.....	319
2.1. Sobre supresión de la regulación del fraude de Ley.....	320
2.2. Inclusión de una cláusula de prohibición general del fraude de Ley o de una cláusula antiabuso.....	321
2.3. Definición del fraude a la Ley tributaria .....	322
2.4. Expediente especial .....	323
2.5. Consecuencias del fraude de Ley.....	323
2.6. Liquidaciones, intereses y sanciones .....	324
3. DICTAMEN DEL CONSEJO DE ESTADO .....	324
3.1. Al artículo 15 .....	324
3.1.1. Regulación proyectada .....	326
3.1.2. Valoración .....	327
3.2. Al artículo 159 .....	330
4. MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY .....	331
5. TEXTO LEGAL .....	334
5.1. Artículo 15: Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	334
5.2. Artículo 159: Informe preceptivo para la declaración del conflicto .....	336

#### CAPÍTULO XIV

#### **INFRACCIONES GENERADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN**

1. PÓRTICO .....	339
2. RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS AC- TUACIONES .....	340
3. TIPO INFRACTOR .....	342
4. SANCIONES DE DISTINTA CUANTÍA SEGÚN QUIENES SEAN LOS AUTORES .....	343
5. INCOMPARECENCIA, SALVO CAUSA JUSTIFICADA.....	345
5.1. Ensayo interpretativo del precepto.....	346
5.2. Acerca del deber de atender a la inspección .....	348
5.3. Excesos tolerados y bendecidos .....	350
6. PERCEPTIBLE DESEQUILIBRIO.....	354
<b>REFLEXIÓN EPILOGAL .....</b>	<b>357</b>



## PRÓLOGO

*Los decenios dedicados a la enseñanza universitaria del Derecho tributario, junto con la atención que siempre he puesto a la esfera aplicativa de los tributos, contrastando investigación y práctica, esto es, análisis teórico y banco de pruebas de la realidad, me han hecho sentir con intensidad un latir interno de cierta insatisfacción al percibir en el estudio y análisis de la normativa tributaria y comprobar en la realidad del cotidiano acontecer que, si bien el Derecho ha asumido la ordenación de los tributos y, consecuentemente, la regulación de las relaciones jurídicas tributarias entendidas en sentido amplio, sin embargo, lo ha hecho y lo viene haciendo en nuestra celtiberia partiendo de premisas asaz distintas a las que conforman el Derecho privado e incluso alguna rama del Derecho público, como, v. gr., el Derecho penal, ya que se hacen notar, todavía ahora, algunas reminiscencias de los siglos de absolutismo político, llámense privilegios, exorbitancias, prerrogativas, posiciones dominantes, bulas o denominaciones similares, expresivas de un cierto desequilibrio entre derechos y deberes de los sujetos de la relación jurídica tributaria.*

*Cierto que un sector de doctrina se ha esforzado en tratar de justificar ese desequilibrio con variopinto ideario cimentado en la dispar posición y situación de los sujetos de dicha relación, que fluye de la potestad de imperio de la que emanan facultades excepcionales en razón del interés colectivo superior que preside las actuaciones de la Administración, pero aquí, según entiendo, se incurre en alguna confusión. Y es que, aun admitiendo que algunas prerrogativas sigan siendo convenientes, lo que es mucho admitir, como, v. gr., la autotutela declarativa y la ejecutiva, esto no autoriza para que las relaciones jurídicas que entrañan no sean reguladas equilibradamente, que es a lo que me refiero, pues una cosa es la sujeción al contenido de las potestades y otra la regulación de las pertinentes relaciones jurídicas con acento de sumisión a modo de rescoldo a la antigua usanza, cual el propugnado por la STC de 26 de abril de 1990, que, para justificar la discriminación del tipo de interés de demora en favor de la Hacienda Pública,*

*convierte el deber de contribuir del art. 31.1 de la Constitución en un superdeber ante el que declinan los derechos individuales de igualdad y de libertad, entre otros, al afirmar que la potestad para exigir y lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes sitúa a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre el contribuyente.*

*Pues bien, el referido latir interno de insatisfacción en lo atinente a la regulación de las relaciones tributarias, en razón de su desequilibrio y distonía, se ha ido acrecentando con el tiempo, de suerte que alcanzada mi madurez intelectual considero dicho desequilibrio como un alejamiento de la justicia y, por tanto, del Derecho, entendido éste en su más prístino significado de fórmula de convivencia social pacífica, ordenada y armónica. De ello he dejado constancia en conferencias, seminarios, artículos técnicos y de divulgación, así como en el medio centenar de libros publicados, para lo que ha constituido indispensable ayuda el contacto con los estudiantes que han transitado por mi cátedra al igual que el conocimiento de la realidad práctica.*

*Sin embargo, nunca había afrontado con carácter sistemático la elaboración de una obra ceñida al procedimiento de inspección, a pesar de sentir especial atractivo por el Derecho tributario formal y a pesar, también, de haber postulado y predicado la necesidad de evolucionar hacia el deseable y necesario equilibrio de derechos y deberes.*

*Ahora lo hago con motivo de la emanación de la nueva Ley General Tributaria, al objeto de analizar los artículos que contienen la regulación de dicho procedimiento y de verificar si el propósito de la misma, explicitado en su preámbulo, consistente, entre otros, en reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, resulta refrendado en su articulado. Así doy satisfacción a un anhelo intensamente vivenciado, cual es el de efectuar un estudio objetivo del procedimiento de inspección que permita llegar a conclusiones acerca de su sintonía o distonía con el equilibrio ponderado de derechos y deberes de los sujetos de la relación.*

*Este latir al que me estoy refiriendo tuve oportunidad de exponerlo con motivo del evento académico con que fui honrado un año atrás por la Universidad de Barcelona, en acto público celebrado en su Paraninfo, en el que fue presentado el libro-homenaje con más de cuarenta colaboraciones de otros tantos autores. Por ello, en vez de seguir escribiendo este prólogo, considero más adecuado transcribir lo que entonces dije tomado del artilugio en que se grabó, cuyo texto íntegro, excluido el saludo inicial, es como sigue:*

*«Mi reconocimiento y agradecimiento a la Universidad como institución, que personalizo en su rector, y a quienes han auspiciado y convertido en realidad este acto.*

*Mi reconocimiento y agradecimiento a los colegas profesores universitarios y a los expertos que ejercen su función de tributaristas en la esfera aplicativa de los tributos que, con sus aportaciones, han hecho posible este libro.*

*Y mi agradecimiento a todos cuantos han querido unirse a este acto con su personal asistencia.*

*En cuanto al evento, en el que de alguna manera se evoca la trayectoria académica y profesional de un profesor universitario, he de manifestar que los más de treinta años impartiendo enseñanzas de Derecho tributario me han llenado de satisfacción y han colmado mis anhelos, al igual que en otro orden de cosas lo colmó la confianza con que me distinguió el claustro de mi Centro Docente en 1973 para que durante once años, realmente intensos, cuidara de la dirección del mismo, de cuyos avatares no voy a hablar, ni tan siquiera de los más sonados y mediáticos, cual el que protagonizaron los estudiantes, en unión con el profesorado y el director, para evitar arbitrariedades y abusos allá por 1981, hechos conocidos comúnmente con la denominación de un muro y su pertinente onomástica, en los que triunfó la razón frente a la fuerza.*

*Cuando obtuve la cátedra en la década de los años sesenta, el Derecho tributario en España estaba en sus inicios. Gracias a la extraordinaria personalidad del profesor SAINZ DE BUJANDA, figura señera en la investigación y en la enseñanza del Derecho tributario en nuestro país, con quien éste está en deuda, maestro de tributaristas en las cuatro últimas décadas, el erial tributario se ha convertido en una especie de vergel en cuanto a la enseñanza del Derecho tributario en la Universidad, con un magnífico plantel de profesores cuyo decanato intelectual, por su bien ganada auctoritas, corresponde en la actualidad, según entiendo y así me complace decirlo, a los profesores PALAO TABOADA y FERREIRO LAPATZA.*

*Mas, por tratarse de una materia, la tributaria, en cuya red quedan prácticamente asidos todos los ciudadanos, generándose unas intensas y extensas relaciones entre la Administración y los contribuyentes, de la que surge una rica casuística, considero que la enseñanza del Derecho tributario puede enriquecerse, en el sentido de ser más completa, si el docente vive también el acontecer cotidiano desde la esfera aplicativa de los tributos.*

*En efecto, es incuestionable que toda la teoría general del Derecho tributario y lo que tradicionalmente se viene conociendo como Derecho tributario sustantivo o material, es decir, toda la red de conceptos básicos e instituciones, constituye materia eminentemente académica de indispensable aprehensión y dominio para quienes aspiren a profundizar en el estudio del Derecho tributario, cuyas enseñanzas la Universi-*

*dad imparte con creciente atención y dedicación en las últimas décadas, constituyendo el eje y el núcleo básico de esta rama jurídica y de la construcción metodológica, a mi juicio, más relevante. Pero junto al Derecho tributario material se alinea el llamado Derecho tributario formal, referido básicamente a los procedimientos a través de los que la Administración tributaria ejerce sus potestades, el cual, si bien obviamente es objeto de enseñanza universitaria, al margen por completo de la orientación metodológica que la erige en epicentro para la construcción del Derecho tributario (de la que no participo), tiene un componente práctico que se concreta básicamente en las relaciones, a que me he referido, entre la Administración y los contribuyentes.*

*Se trata de unas relaciones necesarias que, a menudo, constituyen el encuentro de los ciudadanos con los tributos y con los funcionarios de la Administración. Y en esos encuentros, en esa dinámica del cotidiano acontecer, intervienen única y exclusivamente personas, sea como representantes de la Administración o como ciudadanos, unos y otros con sus virtudes y defectos consecuencia de la respectiva y correspondiente idiosincrasia personal, con independencia de la preparación técnica de los funcionarios, que no tiene porque concurrir en los contribuyentes en cuanto tales.*

*Y es aquí donde surge una diversificadísima casuística que, al menos en parte, se conoce o se puede conocer mejor si el docente universitario vive la realidad práctica de dichas relaciones. A través de esas vivencias se va acumulando una experiencia y unos conocimientos que enriquecen al docente, que puede incorporar a sus enseñanzas del Derecho tributario.*

*Así traté personalmente de hacerlo desde el primer momento. Y fue entonces cuando percibí la virtual y real situación en que se hallaba el contribuyente frente a unas normas pensadas principalmente por y para la Hacienda Pública, así como por una pretendida superioridad de la misma, puesta ya en evidencia, medio siglo atrás, entre otros, por los profesores SAINZ DE BUJANDA y Sebastián HERRADOR.*

*Y me sedujo e incluso me apasionó la idea de tratar de coadyuvar a mejorar dicho estado de cosas, quizá porque siempre, en mi latir interno y en mi idea de justicia, ha estado muy presente la defensa del más débil.*

*De ahí que tanto en mis libros, como en los artículos técnicos publicados en revistas especializadas y, de una manera más coloquial, en los centenares de artículos publicados en La Vanguardia de Barcelona, con cadencia semanal durante veinte años, y en los publicados en ABC de Madrid desde 1985 al año 2000, dedicase especial atención a la defensa del Derecho, que es tanto como decir de la justicia tributaria, poniendo especial énfasis en las precariedades normativas en detrimento de los*

*contribuyentes cumplidores de sus deberes tributarios, así como coadyuvando a que la práctica tributaria discurriese a través de unas relaciones aseadas de convivencia armónica y equilibrada cual corresponde en nuestro tiempo, libre de subordinaciones y también de complejos, sea de inferioridad en el contribuyente o de superioridad en la Administración, pues siempre he tenido para mí que el ciudadano-contribuyente en plenitud de derechos ha de ser considerado y tratado como señor contribuyente, superando situaciones de otrora, de las que quedan todavía algunos reductos administrativos, bien que quiero creer que minoritarios, en los que se contempla al contribuyente en general como un potencial infractor, cuando esto, afortunadamente, dista de ser así.*

*Por supuesto, me refiero a la inmensa mayoría de contribuyentes que cumplen habitualmente sus obligaciones fiscales. Dejo aparte una ínfima minoría en cuanto a número, pero de gran importancia económica, que la pseudoingeniería fiscal defraudatoria (distinta de las lícitas y legales opciones de pagar lo menos posible) los ha convertido en ávidos de paraísos fiscales y similares, con capitales apátridas que tienen como uno de sus principales objetivos defraudar a la Hacienda Pública. A este grupo lo excluyo, obviamente, de las consideraciones y reflexiones que estoy haciendo.*

*Pero, defraudadores aparte, los contribuyentes en general, cada uno con su correspondiente profesión u oficio, desean desenvolverse normalmente en la vida de convivencia siendo conscientes de sus deberes tributarios, que procuran cumplir, aunque sólo sea para evitar posibles disgustos y contrariedades fiscales. Quiero decir con esto que el ciudadano en general, desconocedor en gran parte del complejo entramado normativo regulador de los tributos, no está ahí para defraudar, ni para dedicarse a menesteres similares, por lo que es gravemente erróneo encasillarlo con calificativos peyorativos.*

*Cierto que a esos mismos contribuyentes, proclives al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no se le facilita en ocasiones el camino idóneo para hacerlo, ya que si, por una parte, acostumbran a ser profanos en materia tributaria, por otra, han de enfrentarse a unas disposiciones legales tan complejas y enrevesadas, como contingentes o variables. Se trata de dos cuestiones que pueden resultar seriamente perturbadoras para el cumplimiento de los deberes fiscales, y que, en mi trayectoria vital de los últimos cincuenta años, no sólo no han sido resueltas, sino que han empeorado. Y esto no lo digo aquí y ahora a modo de retórica discursiva, que éste no es el caso, sino que lo tienen dicho y reiterado los Tribunales de Justicia y, de modo especial, la jurisprudencia del Tribunal Supremo.*

*Además, a menudo se trata de leyes en las que prevalecen criterios de protección patrimonialista de la Hacienda Pública en detrimento del*

*contribuyente, lo que genera, de entrada, un cierto desequilibrio en forma de dominio y superioridad frente a obediencia e inferioridad. Y esto, por más que tanto la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, emanada siete años atrás, como la flamante LGT cuidan en sus respectivas exposiciones de motivos de dejar expresa constancia de que entre sus objetivos principales se halla reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, así como profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes. Pero esto, malhadadamente, no siempre cristaliza en realidad, pues, mientras las normas regulan con minucioso detalle el ejercicio de las potestades tributarias y los derechos y facultades de la Administración, no ocurre otro tanto en lo concerniente a los derechos y facultades de los contribuyentes.*

*Con todo, ha de reconocerse que en algunos aspectos se ha avanzado, pero a costa de una insistente doctrina, principalmente universitaria, al unísono con una jurisprudencia convergente con aquélla y viceversa, que con el tiempo termina por prosperar, bien que, a menudo, con reticencias administrativas. En este orden de cosas es de destacar, y lo hago con gran satisfacción, la valiosa aportación de la Universidad española en la construcción del Derecho tributario, que permite entrever horizontes de futuro con menos unilateralismo administrativo en este ámbito.*

*Mas, hoy por hoy, todavía en esta aurora del siglo XXI, los contribuyentes españoles, que en su inmensa mayoría cumplen sus obligaciones tributarias (dejo aparte la citada minoría dominante de capitales apátridas), se hallan en ocasiones a la intemperie, como he dicho y escrito muchas veces, porque la Administración no sólo usa, sino en ocasiones algo más, de sus privilegios y exorbitancias heredadas del absolutismo político de siglos atrás, entre ellas la llamada autotutela ejecutiva, por ejemplo, con embargos improcedentes que socavan seriamente el prestigio empresarial y personal de quienes lo sufren, sin reacción jurídica suficientemente tuteladora del perjudicado.*

*Hace pocos meses publiqué, en relación a este orden de cosas, un trabajo que contiene meditadas reflexiones sobre la necesidad de proteger la buena fe del contribuyente en sus relaciones con la Administración, así como la necesidad de que prevalezca la buena fe en los comportamientos de ésta, y ello con motivo y a propósito de la eliminación en la LGT del precepto ínsito en la derogada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sobre presunción de buena fe en las actuaciones de éstos en el marco del procedimiento sancionador.*

*Y en dicha línea deseo abundar hoy aquí, ya que este componente ético, que, sin duda, siempre ha estado presente en el sentir jurídico (recuérdese, si no, la fides y la fides bona romanias), pero que expresa-*

*mente fue incorporado en 1973 como principio general en el Código Civil, y más tarde la Ley 30/1992, de RJAPAC, la incorporó al Derecho público sobre todo a través de la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Se trata de un principio afincado en el más amplio de la seguridad jurídica, junto con el principio de confianza legítima, a los que se refiere con frecuencia la jurisprudencia, con invocaciones tan expresivas y reiteradas referidas siempre a “la buena fe exigible en las relaciones entre la Administración y el administrado”.*

*La buena fe, en tanto que expresión incorporada a normas jurídicas, siempre conectando la actitud individual en relación a otro u otros, tiene una acepción connotatoria de guía de conducta expresiva de honradez, honorabilidad, confianza, fidelidad, nobleza, rectitud, honestidad, módulo de normalidad de convivencia, ejemplaridad moral, sentido de responsabilidad, dignidad y, en definitiva, lealtad de conciencia en las relaciones jurídicas. Hace ya décadas que el Tribunal Supremo consideró que la buena fe consiste en el respeto a las normas de conducta colectiva que son propias de toda conciencia honrada y leal, y van implícitamente exigidas en cada caso como necesarias para el normal y feliz término de los negocios jurídicos.*

*Y el principio general de la buena fe, sin hacer dejación del atributo de buena fe, se erige, además de fuente del Derecho, en informador del ordenamiento jurídico.*

*Y cercano a él, en lo que concierne al Derecho tributario, se halla el principio de confianza legítima, que en términos de la STS de 8 de junio de 1990 es de aplicación no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha confianza se basa en signos externos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta. En este orden de consideraciones, la buena fe y la confianza legítima se complementan recíprocamente, de suerte que el contribuyente espera y desea que la Administración tributaria sea consecuente con estos principios, que, en definitiva, al ser portadores de seguridad jurídica, coadyuvan a la superación de la desconfianza y con ello al entendimiento en un marco de relaciones armónicas y equilibradas.*

*Me parece sumamente importante que estos principios se erijan en norte y guía, en brújula que oriente el quehacer administrativo tributario, para que el contribuyente cumplidor de sus deberes y obligaciones pueda sentirse tranquilo y protegido al respecto, el cual, a su vez, ha de corresponder en idénticos términos. Es así como se consolidaría una actitud de recíproca confianza en las obligadas relaciones tributarias en las que la colaboración mutua sería la regla y no la excepción.*

*Aparte, claro está, quedan, pero no pueden ni deben olvidarse, las minoritarias patologías defraudatorias que requieren otro tipo de cuidados.*

*Unas relaciones tributarias que, como se decía en el Preámbulo de la LDGC, profundicen en la idea de equilibrio de las posiciones jurídicas de la Administración y de los contribuyentes, concibiéndose dicha Ley con la finalidad de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración y de los administrados, y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario, todo ello con el objetivo, por una parte, de reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, y, por otra, con esta misma finalidad, reforzar las obligaciones de la Administración, tanto en la finalidad de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos.*

*Pues bien, éste ha sido uno de mis objetivos y, si se quiere, una de mis preocupaciones. He procurado inculcar siempre a los estudiantes esos principios porque siempre he creído que las personas anhelamos una convivencia social ordenada y armónica. Y esto se consigue con un Derecho justo, es decir, con el Derecho, sin que quepan compartimentos estancos al respecto. Y, por tanto, el Derecho tributario ha de procurar regular las relaciones jurídico-tributarias, especialmente en los aspectos procedimentales, de manera que sean equilibradas y armónicas.*

*Ya he dicho antes que en las relaciones tributarias intervienen personas, sean funcionarios o contribuyentes, que, si bien por imperativo constitucional han de someterse todos a la Ley y al Derecho, sin embargo, ha de admitirse que en las actuaciones consecuencia de dichas relaciones resta un ámbito en el que, sin perjuicio del estricto cumplimiento de la Ley, adquiere relevancia y notoriedad el talante y la actitud de los sujetos intervinientes, de suerte que según sea el mismo discurrirán las actuaciones, que pueden ser de variopinta casuística dentro de una amplia gama que va desde la más exquisita cortesía en términos del art. 7.2 del RGIT de 1986 o del debido respeto y consideración del art. 34.1.j) de la LGT, hasta el polo opuesto, si bien ha de procurarse que siempre discurren de forma ponderadamente equilibrada y armónica.*

*Y todo esto, repito, sin perjuicio de perseguir con rigor el fraude tributario. Pero reitero al respecto que constituye un error administrativo considerar a todos los contribuyentes potenciales defraudadores. Ciertamente, posiblemente, que la Administración puede tener un cúmulo de experiencias que le hagan ver las cosas de otra manera y que al final*



*termine por generalizar lo que no es generalizable. Pienso, por mi parte, que la inmensa mayoría de contribuyentes, normales cumplidores de sus deberes tributarios, desean y esperan que las conductas insolidarias de quienes defraudan por hábito merezcan tanto la repulsa de la sociedad, como, obviamente, la del Derecho. Y pienso igualmente que la Administración y los ciudadanos-contribuyentes convergen en la misma idea de repulsa del fraude, por lo que no cabe distinguir entre la defensa del interés público de unos frente al interés privado de otros, pues aquí lo que prevalece es el interés general, que es interés de todos, bien entendido que el carácter público que tiene la lucha contra el fraude no presupone en absoluto desvinculación del interés privado, ya que no existen intereses públicos distintos de los que interesan particularmente a los ciudadanos. Y aquí, protegiendo los intereses públicos con la represión del fraude, se protegen evidentemente los intereses privados de los ciudadanos, en razón a que los intereses públicos y los intereses privados están recíprocamente implicados, hasta el punto de que cualquier interés público es igualmente interés privado.*

*Y esto en el transcurso de mi vida académica y profesional lo he reiterado en infinidad de ocasiones, sin duda inspirado en mi fe en el Derecho, lo que me hace censurar tanto los excesos en las exorbitancias administrativas, por una parte, como el fraude, por otra.*

*En este orden de cosas queda mucho por hacer y la Universidad ha de tener destacado protagonismo al respecto. Si personalmente he colocado siempre en lugar cimero la defensa de los derechos del contribuyente no ha sido por unilateralismo favorecedor de unos en detrimento de otros, sino por mi respeto al Derecho como fórmula ordenada de convivencia, como producto cultural surgido del sentido común del homo sapiens, esto es, de la civilización para el desenvolvimiento de una vida social en que impere la justicia.*

*Y junto al Derecho, en total comunión con el mismo, ha de destacarse la relevancia de la ética, que es sensibilidad en hacer las cosas bien, en mantener comportamientos correctos, lo que requiere, como ya indicara ARANGUREN, que ha de interiorizarse por parte de cada persona y ejercerla a través de las virtudes morales. Puede decirse que hace falta una interiorización de los valores y principios y un ejercicio reiterado por parte de todos cuantos intervienen o participan en esas relaciones.*

*Ahora bien, frente a esa especie de idilio que he dibujado, como anhelo y como aspiración en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, surge una realidad en las que estamos inmersos, un tanto distinta, en la que prevalece a menudo el recelo y la desconfianza, que no tengo inconveniente en admitir que es recíproca*

*pero que para su superación ya escribí hace más de treinta años en una obra sobre El problema de la resistencia fiscal, subtitulada: Sus causas a la luz de la psicología y sociología, su superación a través del Derecho, que es indispensable que tome la iniciativa la Administración para que su ejemplo y su bien hacer sirvan de espejo y de pauta a los contribuyentes.*

*Y aquí, en esas orientaciones desempeña un importante papel la ética administrativa, puesto que, sin perjuicio de que las actuaciones sean siempre respetuosas con el principio de legalidad, que esto aquí no se cuestiona en absoluto, es en el marco de los comportamientos en la dinámica de las relaciones tributarias donde adquiere relevancia, y es aquí donde ha de evitarse la marginación de las directrices, principios o valores éticos, procurando tratar al contribuyente con el debido respeto y consideración, por ejemplo, evitando reiteraciones en el requerimiento de documentación, procurando llevar a cabo las actuaciones de la manera menos gravosa, conforme ordena el art. 34 de la LGT, orientando e informando y, en fin, tal como dispone el art. 3.2 de dicha Ley, cuidando que impere el principio de limitación de costes indirectos en el cumplimiento de las obligaciones formales y que se asegure el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos contribuyentes. En mi sentir, la ética es un importante mecanismo de autocontrol de la arbitrariedad y un factor vital para conseguir y mantener la confianza en la Administración tributaria, la cual, a su vez, ha de adecuar su talante orientándolo al servicio del ciudadano.*

*Y esto que estoy diciendo no sólo no pugna en absoluto con el debido respeto y sumisión al principio de legalidad, como tampoco con el sometimiento a la Ley y al Derecho que proclama el art. 103 de la Constitución, sino que es perfectamente compatible con lo primero y, en cuanto a lo segundo, es una exigencia ínsita en el propio Derecho en tanto que la ética es, como ha sido dicho antes, uno de sus principios inspiradores.*

*Es por ello que pienso y a la vez sugiero, y con esto termino, pues en algún momento he de hacerlo, aunque ciertamente el tema me cautiva y apasiona, que a los objetivos de las tres “E” a los que la Administración trata de ajustarse en su desenvolvimiento: Economía, Eficacia y Eficiencia, debería añadirse, tal como recomienda una reciente obra del Ministerio de Administraciones Públicas, una cuarta E, expresiva de Ética, entendida ésta como modelo de comportamiento administrativo en el marco del servicio público, hasta convertirlo en servicio al público».*

*Hasta aquí lo que dije un año atrás en el citado Paraninfo universitario, a lo que considero no debo añadir nada más ahora para no incurrir en reiteraciones, máxime teniendo en cuenta que sigue a continuación un capítulo inicial que denomino Exordio en el que, a modo de introducción, se hace referencia a la sistemática y al contenido del libro.*

*Sólo recordar lo apuntado antes atinente al mismo, ceñido al análisis de los artículos de la LGT reguladores del procedimiento de inspección, con la finalidad de verificar si su anunciado propósito de reforzar las garantías de los contribuyentes y su seguridad jurídica, con el pertinente elenco de derechos y deberes, resulta refrendado en el articulado, para cuyo objetivo no resulta indispensable conocer su desarrollo reglamentario, sin perjuicio de que cuando se publique sea incorporado en lo menester, en una nueva edición del libro.*

Barcelona, enero de 2006.

## EXORDIO

Después de muchos años de intentarlo al fin vio la luz una nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Recuérdese que la anterior y primera LGT lleva fecha de 28 de diciembre de 1963 e inició su vigencia el 1 de marzo de 1964. Ya al declinar la década de los setenta y en los albores de los ochenta se nombró una Comisión para su reforma presidida por el maestro SAINZ DE BUJANDA, que, por cierto, realizó su cometido con diligencia, aunque, en definitiva, no prosperó, si bien nadie se dignó explicar porqué. Son los avatares de la política sumida en un inmenso océano de sinuosidades, influencias, intereses, contradicciones y otras mil malquerencias, que impiden que las cosas se hagan como deberían y como la sociedad demanda. Posteriormente hubo otros intentos también frustrados, hasta que finalmente el quehacer legislativo ha hallado luz verde.

Aunque se diga en el preámbulo de la nueva Ley que la anterior, desde su aprobación en 1963, «ha sido objeto de diversas modificaciones que han intentado adaptar esta disposición legal a los cambios experimentados en la evolución del sistema tributario», la cruda realidad es que se modificaron reiteradamente los artículos referentes a infracciones y sanciones, a recaudación, a incrementar los deberes de los contribuyentes con la Administración, es decir, los que interesaban a ésta, sin más, pero con inquietante olvido de aquellos que suponían un avance en las garantías y en la seguridad jurídica del contribuyente, o de otros artículos reguladores de institutos eliminados hace más de veinticinco años del ordenamiento, v. gr., los Jurados tributarios, entre otros.

Lo que sí es cierto, como indica la exposición de motivos en su prólogo, es que «el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definiti-

vamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria». Es decir, acomodar la Ley a las exigencias actuales tanto reales como conceptuales.

Pues bien, el propósito que impulsa estas páginas es el estudio y análisis de la parte de la Ley ceñida a *las actuaciones y procedimiento de inspección* que configura el capítulo IV del título III de la Ley, dedicado a *la aplicación de los tributos*, por lo que dicho esto podría acometerse, sin más, el examen de las normas atinentes al procedimiento de inspección.

Sin embargo, considero de interés, a modo de conveniente propeudeisis, dedicar atención a los *principios generales* del capítulo I del título I de la Ley sobre *disposiciones generales del ordenamiento tributario*, al constituir luminarias que alumbran toda la Ley y que, como tales, han de orientar y guiar el quehacer indagatorio objeto de atención aquí. Igualmente considero de interés hacer referencia, con carácter previo, a las potestades de las Administración tributaria a que se refiere el título III, capítulo II, sección 6.<sup>a</sup>, sobre comprobación e investigación, que haré extensiva a las demás potestades de aquélla, dada su conexión, directa o indirecta, con el procedimiento de inspección.

En lo que concierne a los principios generales, el art. 1, que delimita el *objeto y ámbito de aplicación*, tras indicar que la Ley establece los «principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español», concreta que será de aplicación a todas las Administraciones tributarias «en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de la Constitución», por lo que parece oportuno recordar el contenido de dichas normas.

El art. 149.1.1.<sup>a</sup>, en el ap. 1, establece: «El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 1.<sup>a</sup> La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales».

En el ap. 1.14.<sup>a</sup> se lee: «Hacienda General y Deuda del Estado».

En el ap. 1.18.<sup>a</sup> indica: «Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas».

Cabe entender que la Ley pretende, dentro del marco constitucional que le sirve de guía, erigirse en modelo común de todas las Administra-

ciones tributarias en cuanto a normas jurídicas generales de los sistemas tributarios respectivos, lo cual, de ser así, realmente resultaría plausible por múltiples razones, entre ellas la seguridad jurídica del contribuyente auspiciada por la simplificación que supone un ordenamiento tributario común en cuanto a normas generales, frente a múltiples ordenamientos dispares, que, lejos de orientar, desorientan y confunden o, al menos, pueden contribuir a ello.

Es de observar al respecto que lo que la Constitución denomina *Hacienda General* se erige en cuestión que, al menos a mi juicio, dista de ser y de estar clara, pues, si bien el Estado, según el art. 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución, tiene competencia exclusiva en todo cuanto queda comprendido en la *Hacienda General*, falta todavía por delimitar, después de más de un cuarto de siglo de vigencia, el marco de dicha Hacienda.

¿Acaso la Hacienda General ha de identificarse con la Hacienda del Estado, o bien su ámbito es distinto y por supuesto más amplio?

Hasta ahora casi todo son cábalas, ya que la doctrina parece rehuir su consideración, probablemente por las dificultades que presenta, mientras que el Tribunal Constitucional, que es el que debería emanar luces esclarecedoras, sólo ha efectuado insinuaciones.

En mi sentir éste es un tema sumamente importante que requiere seria y profunda reflexión, puesto que si bien proclama el art. 2 de la Norma Fundamental que: «La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas», diseña una forma de Estado distinto al propiamente unitario, que no es tampoco federado y menos confederado, que, a tenor de la regulación de las Comunidades Autónomas en los arts. 143 a 158 de la Constitución, ha dado en llamarse Estado de las Autonomías, a modo de creación o invento genuinamente celtibérico. Y en este Estado de las Autonomías, ¿no resulta acaso solamente factible, sino sobre todo conveniente, alinear junto a la Hacienda del Estado y la Hacienda de las Comunidades Autónomas, la llamada Hacienda General como un *tertius* que, lejos de disgregar, constituya un común denominador para determinados aspectos de una y otras Haciendas? <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> FERREIRO, a la vez que considera que la Hacienda General comprende sin duda toda la Hacienda del Estado, ya que ésta afecta a todos los ciudadanos, observa que el TC, en Sentencia 14/1986, tiene dicho que la Hacienda General no se puede identificar con la Hacienda del Estado ciñéndose sólo a ella, pues la Hacienda del Estado no es algo aislado de la Hacienda de los otros entes públicos que también reconoce nuestro Ordenamiento: forma parte del conjunto que como tal afecta también a toda la colectividad. Pero, sin embargo, la Hacienda General no puede identificarse tampoco con toda la Hacienda Pública, es decir, con la totalidad de la Hacienda Pública de todos los entes públicos que reconoce el Ordenamiento, ya que, si bien el

Si este interrogante mereciera respuesta positiva debería afrontarse seriamente la tarea delimitadora de la Hacienda General, que quizá, sabiamente entendida, pasaría a constituir una positiva aportación para la definitiva configuración del Estado de las Autonomías. Claro que para esto es indispensable y fundamental situar en primer plano la tarea intelectual de pensar... y todo o casi todo da a entender que existe escasa propensión de los poderes públicos, tanto estatales como autonómicos, hacia tan digno y prestigioso quehacer orientado al indicado fin.

Por cierto que, al respecto, hago gracia de referirme a los rifirrafes políticos que en los últimos tiempos se están desencadenando, motivados por afanes de algunas Comunidades Autónomas de incrementar su poder político con estandartes estatutarios vanguardistas que levantan ampollas entre quienes no comulgan con estos posicionamientos, dando lugar, entre unos y otros, a un espectáculo poco edificante y nada ejemplar para observadores imparciales cuales son los ciudadanos no contaminados de doctrinas políticas apasionadas, los cuales probablemente constituyen una gran mayoría que contempla perpleja, desencantada y desilusionada tan delirantes arrebatos, que, además y muy importante, impiden o al menos dificultan y frenan el ejercicio cotidiano del buen hacer político práctico.

En lo que concierne a las potestades de la Administración tributaria, es de observar y adelantar aquí que en el mismo título III de la Ley referido a la *aplicación de los tributos*, que, como ha sido dicho, dedica el capítulo IV a las *actuaciones y procedimientos de inspección*, aparece también el capítulo III comprensivo de los *procedimientos de gestión*

---

art. 149.1.14.<sup>a</sup> CE atribuye al Estado la competencia exclusiva para regular la Hacienda General, es obvio que existe otra Hacienda «no general» sobre la que el Estado no tiene competencia exclusiva, por lo que, concluye, «la Hacienda General está constituida por la Hacienda del Estado, además, por lo fundamental y básico de las “otras Haciendas Públicas”; también por la Hacienda Pública autonómica y local cuyo núcleo esencial y primario, aquello que garantiza su existencia y funcionamiento como pieza del conjunto que deben formar todas las “Haciendas Públicas” del país, afecta también, de modo directo e inmediato, al interés general» (cfr. *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, 23.<sup>a</sup> ed., Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 103).

También PONT CLEMENTE ensaya una aproximación al concepto de Hacienda General, a la que dedica un capítulo entero, en el que se adentra en los principios de unidad, autonomía y solidaridad del Estado autonómico, concluyendo que «la expresión Hacienda General, que en un principio puede resultar ambigua o más bien poco concreta, puede ser desentrañada a través de las pautas que brinda la propia Constitución. La cuestión con la que nos encontramos directamente es el tema del reparto competencial, los entes autonómicos deben poseer un cierto grado de competencias para poder alcanzar su autonomía, pero ello debe conjugarse con el principio de unidad, predicado en el mismo texto constitucional». Subraya que, ciertamente, «no se trata de una situación sencilla o fácilmente conceptualizable», y considera que «la Ley General Tributaria no debería entenderse como una “Ley del Estado”, sino como una Ley de la Hacienda General, lo que evitaría un indeseable fraccionamiento de las instituciones...», criterio este compartido por un sector de autorizada doctrina con la que me identifico plenamente (*Proyecto docente e investigador para la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona* —inédito—, 2003, p. 111).

*tributaria*, que traen causa de las potestades y funciones de comprobación e investigación, siendo que algunos de estos procedimientos, como el *procedimiento de comprobación de valores* o el *procedimiento de comprobación limitada*, se hallan en el perímetro de funciones cuyo ejercicio se halla atribuido, aunque no en exclusiva, a la inspección tributaria (art. 141 de la Ley), por lo que resulta conveniente, por obvias razones, tomar en consideración los mismos, y siendo así, es oportuno hacer referencia no sólo a la citada potestad, sino a las que tiene atribuidas la Administración tributaria en razón, como ha sido dicho, de su relación, directa o indirecta, con el procedimiento de inspección.

En cuanto al procedimiento de inspección, su estudio se pretende que consista básicamente en el análisis de las normas que lo regulan, ínsitas en el capítulo IV del título III de la Ley, si bien dado que, según ésta, la potestad de comprobación conferida a la Administración tributaria no es atribuida en exclusiva a la inspección, sino que dentro del marco delimitado al efecto es competencia también de los órganos de gestión, procederá analizar las normas que, extramuros del procedimiento de inspección, regulan dicha competencia, al igual que habrá de hacerse con otras, por su conexión y vinculación con el procedimiento de inspección.

El desarrollo del estudio se atendrá, en general, a la sistemática de la Ley, aunque en el orden sucesivo de capítulos habrá alguna justificada excepción. Se analizará dentro del respectivo capítulo el contenido de cada artículo, análisis que se efectuará con talante crítico a tenor de las alentadoras y plausibles proclamas iniciales de la exposición de motivos de la Ley, que predicán como principales objetivos de la misma, entre otros, los de «reforzar las garantías del contribuyente y la seguridad jurídica», prédica esta que se colocará en primer plano a modo de punto de referencia en el examen de cada uno de los salmos, para conocer si dichos objetivos aparecen reflejados en los mismos, puesto que no basta el enunciado genérico a modo de propósito, sino que más importante que esto es contrastarlo en las normas, pues la experiencia enseña que no siempre existe la correspondencia anunciada e incluso, en ocasiones, hay leyes que, sin preámbulo alguno que lo explique, se percibe de su articulado que se hallan inspiradas y guiadas por las exigencias propias de la seguridad jurídica y de las garantías que la misma requiere, mientras que en otras existe manifiesto divorcio entre las expresas postulaciones del preámbulo y el contenido de las normas, quedando tales postulaciones en meros cánticos sireneros, sin más.