

Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos: análisis particular del procedimiento inspector autonómico

Teresa Mata Sierra

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

Resumen

En este trabajo, una vez analizadas las fórmulas utilizadas por las Comunidades autónomas para asumir las competencias administrativas y normativas en materia tributaria en la aplicación de los tributos cedidos y en particular los supuestos en los que se ha optado por la creación de Agencias Tributarias autonómicas, se atiende a los problemas que pueden suscitarse en el desarrollo del procedimiento inspector autonómico, aportando algunas soluciones en aras a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes regionales.

Abstract

In this investigation, once analyzed the formulas used by the Regions to assume administrative and normative responsibilities in tax matters in the application of taxes transferred and, in particular, the cases in which it was decided by the creation of Tax Agencies, we attend to the problems that may arise in the development of the regional inspector procedure providing some solutions in order to safeguarding the rights and guarantees of the regional contributors.

Palabras Clave

Inspección tributaria, AEAT, Agencias tributarias autonómicas, procedimiento inspector, tributos cedidos.

Keywords

AEAT, Autonomous Tax Agencies, Inspector procedure, tax inspection, transferred taxes.

Sumario

1. Consideraciones previas
2. La delegación de competencias administrativas en materia tributaria en los tributos cedidos
3. La asunción de competencias normativas por las Comunidades autónomas en los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos
4. El Modelo organizativo en la aplicación por las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos
5. Las Agencias autonómicas: organización y atribución de competencias en el marco de la actuación inspectora
 - 5.1. El Ente público de Servicios tributarios asturiano
 - 5.1.1. La función inspectora
 - 5.2. La Agencia Tributaria de Cataluña
 - 5.2.1. La función inspectora
 - 5.3. La Agencia Andaluza de Administración Tributaria
 - 5.3.1. La función inspectora
 - 5.4. La Agencia tributaria de Baleares (ATIB)
 - 5.4.1. La función inspectora
 - 5.5. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT)
 - 5.5.1. La función inspectora
 - 5.6. La Agencia tributaria de Galicia (ATRIGA)
 - 5.6.1. La función inspectora
 - 5.7. La Agencia Tributaria de Murcia (ATRIM)
 - 5.7.1. La función inspectora
6. Los sujetos de la función inspectora en el ámbito autonómico: organización y atribución de competencias
7. Las garantías del procedimiento inspector autonómico

1. Consideraciones previas

La asunción de competencias tributarias por parte de las Comunidades autónomas ha supuesto un replanteamiento sobre la estructura en que deben organizarse las distintas Administraciones tributarias territoriales. Así, son unas cuantas las Autonomías que han creado Entes tributarios autonómicos que, en la mayoría de los casos, han seguido el modelo marcado por la Agencia tributaria estatal entendiendo, seguramente, que es la forma más eficiente en la que pueden gestionar sus recursos tributarios, cada vez mayores.

De hecho, el progresivo aumento de medios financieros de los que disponen los Entes regionales ha sido uno de los motivos que les ha llevado a tener que cuestionarse la eficiencia y eficacia de sus estructuras tributarias, planteándose si la formulación tradicional sigue resultando adecuada para gestionar sus ingresos tributarios o si, por el contrario, deben diseñarse fórmulas más flexibles, protagonizadas en la mayoría de los casos por la creación de Entes instrumentales. Al menos en teoría, este tipo de organismos permite aplicar los tributos con mayor eficacia y eficiencia y, sobre todo, ejercitar una vocación de servicio público de calidad que impone el mayor respeto posible a las garantías debidas a los ciudadanos, en este caso, en su papel de contribuyentes a la Hacienda regional.

En este estudio vamos a intentar dilucidar la idoneidad de este tipo de Entes públicos¹ creados por las Comunidades autónomas que, para cumplir con la función que tienen encomendada y evitar problemas, han de ostentar facultades para desempeñar potestades públicas que resultan absolutamente imprescindibles en la aplicación de los tributos; al mismo tiempo han de poseer la independencia y autonomía suficientes para ejercitar sin trabas sus actividades propias. Para ello, en la mayoría de los casos se ha optado por la fórmula de la Agencia, en parangón con el Estado², al ser el tipo de organismo que mejor se amolda a estos requerimientos y, en particular, a las especialidades propias de la gestión tributaria que impone un régimen más flexible que ayude a superar las rigideces propias de los modelos de Administración tradicional.

Nos movemos en el contexto que dibuja la Exposición de Motivos de la **Ley 28/2006, de 18 de julio de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos**³, que incorpora el modelo institucionalizado de las Agencias Estatales a la gestión de Servicios públicos como profundización en una nueva cultura de gestión que se apoya

1 Precisamente esta necesidad de ejercitar las potestades públicas propias de la aplicación de los tributos ha hecho que las Comunidades autónomas descarten la forma de Entidad pública empresarial o de Organismo autónomo que no resultan idóneas para este tipo de estructuras.

2 El Estado encomendó la gestión de sus tributos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Ente instrumental que se genera, no sin críticas, por la **Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991** (Ley 31/1990), de 27 de diciembre de 1990. Este organismo se constituyó el 1 de enero de 1992 configurándose como un Ente de Derecho público dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos lo que en su momento supuso un paradigma. El nuevo modelo gestor, en líneas generales, permitía un alto grado de autonomía en los temas de personal y recursos materiales, una amplia descentralización y agilidad en la toma de decisiones y un sistema de control por objetivos que implicó un cambio profundo en los métodos de trabajo.

La Agencia Tributaria surge, como en su momento señaló C. MÁRQUEZ SILLERO, *"frente a una antigua Administración tributaria de gestión lenta y complicada, como un amplio proceso de reorganización de la Administración del Estado, diseñado por el Ministerio para las Administraciones Públicas, tendente a dotar a la Administración española de nuevos modelos organizativos y sistemas de trabajo que permitan su modernización, con el objetivo de conseguir una mejor prestación de servicios a los ciudadanos dentro de mayores niveles de eficacia y eficiencia"*. (Cfr. "Reflexiones jurídico-constitucionales en torno a la Agencia tributaria", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 20/1994. BIB 1994\1336. Para mayor profundización remitimos a ORTIZ CALLE, E.: La Agencia Estatal de Administración tributaria, BOE Universidad Carlos III, Madrid, 1998.Principio del formulario

3 BOE de 19 julio de 2006 con entrada en vigor el 20 de julio de 2006.

en el cumplimiento de objetivos claros, medibles y orientados hacia la mejora en la calidad de la prestación del servicio, con las consiguientes ventajas para los usuarios y, en este caso concreto, para los contribuyentes.⁴

Pues bien, y como tendremos ocasión de ver, la regulación de carácter general que afecta a este tipo de Entes en el ámbito estatal ha servido y sigue sirviendo de modelo inspirador a las distintas Comunidades autónomas para configurar sus propias Agencias tributarias como instrumentos cada vez más generalizados, lo cuál, al menos hasta cierto punto, pugna con la tendencia cada vez más acusada de reestructurar y comprimir el Sector público de las distintas Administraciones⁵.

No obstante, debemos aclarar que el hecho de que una determinada Comunidad autónoma opte por implantar su propio organismo tributario no supone en ningún caso un incremento de las competencias tributarias que la misma tiene atribuidas; antes al contrario, se trata simplemente del ejercicio de una opción que se materializa en la generación de este tipo de organismos públicos territoriales como una forma diferente de organizar las funciones tributarias que tienen encomendadas.

Como tendremos ocasión de ver con posterioridad, los organismos generados por las Comunidades autónomas que así lo han considerado oportuno, en la mayoría de los casos con forma de Agencia- si no nominalmente, si en su naturaleza jurídica- se configuran como Entes de Derecho público, dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios a los que se atribuyen facultades para ejercer potestades administrativas relacionadas con la aplicación de los tributos y los recursos económicos gestionados por la Comunidad autónoma.

Precisamente, la autonomía de gestión⁶ que reclaman este tipo de organismos en aras a desempeñar sus funciones con la eficacia y eficiencia que justifica su creación, encuentra contrapeso en un necesario refuerzo de los mecanismos de control que se hacen pivotar sobre el contrato de gestión, la evaluación de los resultados obtenidos

4 Y es que, como señala la Exposición de motivos de esta norma, y con independencia de los Entes públicos ortodoxos que reordena y simplifica la **Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado** (en adelante LOFAGE) dotándoles de un régimen básico, *"en los últimos años, se han buscado soluciones estructurales para intentar solventar problemas de gestión, fundamentalmente de naturaleza presupuestaria, económico-financiera y de gestión de personal, dando lugar, en muchos casos, a respuestas organizativas forzadas desde la perspectiva de los objetivos y funciones del Organismo de que se trate, pero que llevan aparejado el establecimiento de un régimen de funcionamiento más flexible y superador de las rigideces que el régimen general presenta respecto de las materias indicadas"*.

Ello dio lugar a que empezaran a proliferar los que la misma Ley denomina *"entes que presentan un régimen jurídico singular, básicamente del derecho privado y al margen de las configuraciones generales de los organismos públicos"*, lo que impuso incorporar a la Administración General del Estado una fórmula organizativa general, dotada de un mayor nivel de autonomía y de flexibilidad en la gestión, pero que, al mismo tiempo, reforzaba los mecanismos de control de eficacia y promovía una cultura de responsabilización por resultados. Es precisamente a esta fórmula a la que responden las Agencias Estatales cuya regulación, es el objeto de la Ley mencionada.

5 A tal respecto puede verse el Documento elaborado por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) titulado La reforma de las Administraciones públicas que en el plano autonómico, para seguir prestando el servicio con mayor eficiencia y calidad y menor coste, recomienda la supresión de gran número de Organismos y Entidades, en particular: *"Tribunales de Cuentas, Agencias de Protección de Datos, Juntas Consultivas de Contratación Administrativa, Tribunales Administrativos de Recursos Contractuales, agencias de evaluación del ámbito universitario, agencias autonómicas de la energía, agencias de meteorología, órganos de inspección de aeropuertos, institutos de opinión, institutos o servicios cartográficos, órganos de defensa de la competencia, entre otros"* (Puede verse en la web (www.lamoncloa.gob.es/docs/refc/pdf/refc20130621e_1.pdf) en concreto, Resumen Ejecutivo, pág.15 [Consultado el 3 de septiembre]).

6 Lo que se traduce, obviamente, en asumir las mayores competencias posibles en materia presupuestaria y de personal.

respecto a los objetivos propuestos y, sobre todo la responsabilidad exigible a los gestores⁷ en los casos de incumplimiento de tales objetivos⁸.

Ahora bien, la opción cada vez más generalizada por parte de las Comunidades autónomas de constituir su propia Agencia tributaria, con la voluntad última de prestar el mejor servicio posible a los ciudadanos dentro de los parámetros de autonomía y flexibilidad ya destacados, no es óbice para que se exija a estos Entes territoriales que desempeñen sus funciones fiscales con eficiencia y eficiencia pero, eso sí, dentro de la observancia debida de los derechos y garantías de los ciudadanos más en una materia como la tributaria en la que existe una especial sensibilidad. Cualquier garantía de cumplimiento de los deberes que competen a la Administración resulta poca cuando el ciudadano se convierte en contribuyente con una serie de deberes y obligaciones, y también de derechos, por los que se debe velar particularmente.

La opción cada vez más generalizada por parte de las Comunidades autónomas de constituir su propia Agencia tributaria, con la voluntad última de prestar el mejor servicio posible a los ciudadanos dentro de los parámetros de autonomía y flexibilidad ya destacados, no es óbice para que se exija a estos Entes territoriales que desempeñen sus funciones fiscales con eficiencia y eficiencia pero, eso sí, dentro de la observancia debida de los derechos y garantías de los ciudadanos

Y es que la descentralización de la Administración tributaria que es, en definitiva, una decisión de orden político que ha de tomar cada Comunidad autónoma, enfrenta a cada una de ellas al reto de conseguir el cumplimiento de los principios de eficacia y de eficiencia que la justifican en sí misma, con la dotación de los medios técnicos y humanos precisos para hacer bien las cosas, en un contexto de recursos cada vez más escasos en el que la prioridad más absoluta es minimizar costes.

La actual precariedad a la que se enfrentan nuestras Regiones, no redunde de forma positiva en la posibilidad de especialización de una plantilla que asume labores especialmente complejas, ni en la adecuada gestión de la información de los contribuyentes, ni tampoco en reducir los costes burocráticos que soportan los ciudadanos; antes al contrario estos objetivos se salvaguardan mejor con una única Administración⁹ más cuando en este caso dicha administración es la AEAT que dispone de dimensión y bagaje suficiente para que sea factible aprovechar

7 Desde el punto de vista orgánico en la mayoría de los Entes autonómicos vamos a encontrar órganos de gobierno y órganos ejecutivos. Entre los primeros estarían el Presidente y el Consejo Rector, órgano de gobierno de carácter colegial con importantes funciones de planificación. Asimismo, no es inusual crear dentro de éste último una Comisión de control para fiscalizar las funciones ejercidas por la Agencia. Por su parte, el máximo órgano ejecutivo es el Director de cada Agencia que ejerce la dirección y gestión ordinaria de la misma, sin descartar, dentro de la libertad de acción de las Comunidades autónomas, que se genere algún otro tipo de órgano de apoyo al Director.

8 En aras a la eficiencia que justifica la creación de este tipo de Entes, la programación de objetivos y el seguimiento de su consecución adquieren una especial importancia que se plasma en el protagonismo que se da a los planes de acción anual y al contrato de gestión que se configura como un acuerdo-programa mediante que establece los objetivos que se deben perseguir durante un periodo de tiempo plurianual y los medios de los que se dispone para lograr su consecución. Su propuesta corresponde al Consejo Rector y su aprobación, en la mayoría de los casos, recae sobre Consejo de Gobierno de la Comunidad autónoma.

9 Analiza esta posibilidad COSTAS I TERRONES, J. C.: "Consideraciones en torno a una Agencia Tributaria única", Hacienda Pública Española, núm. 129, 1994, págs. 63 a 71, (en concreto, pág. 65).

sus economías de escala¹⁰, eso sí, con la descentralización organizativa que se requiera y la necesaria coordinación con la Administración regional.

No obstante, y tomada la decisión por la Comunidad autónoma de optar por un modelo descentralizado, habrá de darse solución a todos y cada uno de los problemas apuntados en aras, como decíamos antes, a la salvaguarda de los derechos y garantías que tienen los contribuyentes en los procedimientos que lleven a cabo.

Dicho de otra forma, las actuaciones de la Administración tributaria, sea estatal o autonómica, han de ampararse necesariamente en los principios constitucionales cuya salvaguarda tratan de garantizar; y no solo hablamos de los principios que se recogen en el artículo 31 de nuestra Constitución, que han de informar cualquier acto de aplicación de los tributos, sino también de otros principios como la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad o la eficacia administrativa que resultan igual de relevantes a estos efectos¹¹.

Llegados a este punto nos interesa particularmente el estado de esta cuestión en nuestro ordenamiento lo que nos obligará a estudiar, por un lado, y como punto de partida, las competencias administrativas y normativas en materia tributaria que se han asumido las Comunidades autónomas en la aplicación de los tributos cedidos y, por otro, al hilo del análisis del modelo concreto elegido por cada autonomía para ejercitar dichas competencias, a dilucidar con particular atención los problemas que pueden suscitarse en el desarrollo del procedimiento de inspección autonómico, aportando algunas soluciones en aras a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes regionales.

2. La delegación de competencias administrativas en materia tributaria en los tributos cedidos

La cesión de determinados tributos a las Comunidades autónomas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas (en adelante LOFCA)¹² se acompaña de la delegación por parte del Estado de las competencias administrativas necesarias para el ejercicio de las potestades de gestión, liquidación, inspección y revisión sobre dichos tributos cedidos¹³.

La asunción de dichas competencias por parte de los Entes territoriales¹⁴ se explica no solo por la necesidad de fortalecer su autonomía financiera sino por razones evidentes de eficiencia y eficacia en el ejercicio de las mencionadas competencias, que quedan más garantizadas si el procedimiento de aplicación del tributo recae

10 Para conocer mejor el funcionamiento de la Agencia remitimos a BARRILAO GONZÁLEZ, PE., y JIMÉNEZ AGUILERA, J de D.: "Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración tributaria", Papeles de Economía Española, núm. 87, 2001, págs. 221 y ss.

11 Como en su momento señaló J. A. SÁNCHEZ GALIANA, "los principios constitucionales tributarios no solo constituyen el fundamento de potestades y funciones que ésta (la administración) tiene atribuidas para la correcta aplicación de los tributos sino que, en principio. Constituyen el fundamento último de las actuaciones concretas frente a los ciudadanos llevadas a cabo por la AEAT" (Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: " Las actuaciones de la Agencia tributaria y los principios constitucionales tributarios", REDF (Cívitas), núm. 87, 1995, págs. 422 y 423).

12 RCL 1980, 2165.

13 Sobre el concepto de tributo cedido puede verse DE LA PEÑA AMORÓS, M del M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, Colección Estudios de Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2005, pág. 19 y ss.

14 Las luces y sombras del sistema de delegación que percibe la doctrina pueden verse en RAMOS PRIETO, J.: La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas, Ed. Comares, Granada, 2001, págs. 137-138.

en quien recauda el mismo. En definitiva, la cesión de competencias administrativas es la consecuencia lógica de la cesión del rendimiento tributario, del autogobierno y de la capacidad administrativa de las Comunidades autónomas¹⁵, es decir, el reflejo más absoluto de su Poder tributario.

Se trata de una delegación intersubjetiva de competencias¹⁶ que se contiene en leyes ordinarias- como lo son la Ley de Financiación de 2009 y las Leyes de Cesión específicas a cada Comunidad autónoma- y no responde a un acuerdo entre Administraciones lo que, obviamente, le dota de una gran estabilidad frente a cualquier otro tipo de modelo. Precisamente son las normas mencionadas las que determinan, una vez negociado el modelo de financiación, el alcance de dicha cesión de competencias en lo que podríamos considerar una reordenación parcial del ejercicio de las mismas¹⁷.

Las reformas sucesivas del modelo de financiación autonómico- hasta el actual del año 2009¹⁸- han venido ampliando el elenco de tributos cedidos totalmente¹⁹ a las Comunidades autónomas lo que ha supuesto, en la mayoría de los casos²⁰, la correlativa extensión de la delegación de las competencias relacionadas con su aplicación²¹, que en el momento actual afectan a los siguientes tributos²²: el impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios

15 Cfr. CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General. Parte especial, Civitas, 16ª Ed., Madrid, 2012, pág. 359.

16 Así la denominan CAYÓN GALIARDO, A., y BUENO MALUENDA, C.: "La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", Revista Aragonesa de Administración Pública, núm. 17, 2000, pág. 18.

17 Cfr. RAMOS PRIETO, J.: "La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de autonomía", Revista de Estudios Regionales (RER), enero- abril 2007, pág. 369.

18 Cfr. Ley Orgánica 3/2009, por la que se modifica la LOFCA (RCL 2009, 2477) y Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley de financiación 2009) (RCL 2009, 2478).

19 Conforme al artículo 10.3 de la LOFCA «La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate», tributos cedidos que se encuentran incluidos en la enumeración de la letra A) del artículo 26.1 de la Ley de financiación 2009.

20 Debe tenerse presente que la aplicación del Impuesto sobre la Electricidad, cuya recaudación está totalmente cedida, no ha sido objeto de delegación por el Estado.

21 Las competencias normativas sobre los tributos cedidos del modelo de financiación anterior al actual (arts. 38 y ss., de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre se analizan por DE LA PEÑA AMORÓS; M del M.: "Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades autónomas", Revista Crónica tributaria, núm. 132, 2009, págs. 152 y ss.

22 La LOFCA contempló en su momento la asunción imperativa y por delegación del Estado de las competencias relativas a los impuestos sobre el Patrimonio, las Transmisiones Patrimoniales, las Sucesiones y Donaciones, el Lujo (ya desaparecido) y las Tasas sobre el juego. La modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 5/2001 (RCL 2001, 3031) y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (RCL 2001, 3245) añaden los restantes.

de Transporte (en adelante, IEDMT) y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos(en adelante IVMDH) y las tasas sobre el juego²³.

De esta forma, la posibilidad que establece el artículo 19.2 de la LOFCA de que las Comunidades autónomas asuman por delegación del Estado²⁴ la aplicación, la potestad sancionadora y la revisión de los tributos cedidos²⁵, se materializa en que la Ley de Financiación de 2009 contemple en términos imperativos la delegación de las funciones de aplicación y sancionadora en relación con dichos tributos. Se trata de una delegación normativa.

Nos interesa pues, dilucidar el alcance de dicha delegación en los distintos aspectos expuestos, alcance que se establece en los artículos 55 y siguientes de la Ley de Financiación de 2009.

En lo que se refiere a la **cesión de competencias en materia de gestión** respecto a los tributos cedidos totalmente, a los que venimos aludiendo, la regla general es que se cede **toda la gestión tributaria** relativa a los mismos²⁶ (artículo 54.1 de la Ley de Financiación de 2009) lo que se identifica con las actuaciones necesarias para conseguir la satisfacción del acreedor sea en los términos previstos en la Ley. Entre dichas actuaciones estarán todas las encaminadas a cuantificar y liquidar el tributo, las de verificación de las actuaciones llevadas a cabo por los

23 Como se refleja en las correspondientes Leyes de Cesión de tributos a las distintas Comunidades autónomas aprobadas el 16 de julio de 2010. Tomando como ejemplo de ellas la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) se señala expresamente en su artículo 1, precepto que se reitera en todas las normas de Cesión, lo siguiente:

«Artículo 1 Cesión de tributos

Se modifica el apartado 1 de la Disposición adicional de la **Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre**, de Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias, que queda redactado con el siguiente tenor:

«1. Se cede a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias el rendimiento de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Los Tributos sobre el Juego.
- f) El Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- g) El Impuesto Especial sobre la Cerveza, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- h) El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- i) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- j) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- k) El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- l) El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- m) El Impuesto Especial sobre la Electricidad.
- n) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- ñ) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.»

24 Esta delegación encuentra su fundamento en el artículo 156.2 de la Constitución que afirma que *“las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos”* y que se reconoce como tal fundamento en la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio (RTC 2010, 31).

25 Señala este precepto: *“Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”*.

26 Compartimos la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *“Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades autónomas”*, Estudios de Derecho Financiero y tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo II, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1987.

contribuyentes a tal fin, así como todas aquellas previstas en el artículo 117 de la LGT²⁷, que integran el concepto amplio de gestión tributaria.

De hecho, el artículo 55 de la Ley de Financiación de 2009²⁸ establece una enumeración no taxativa de dichas competencias²⁹ que no empece para que prevalezca la regla general mencionada, que se resume en que corresponden a la Comunidad autónoma las competencias necesarias para la gestión de estos tributos en los términos previstos en la LGT, norma a la que el precepto debería haberse remitido, en lo que, sin duda, hubiera sido un mejor ejercicio de técnica legislativa.

En definitiva, y en lo que a tributos totalmente cedidos se refiere, cabría concluir que las competencias en materia de recaudación son prácticamente todas, con las salvedades expuestas que no son significativas

27 Artículo 117. La gestión tributaria.

"1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo"

28 **Artículo 55 Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria**

"1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas:

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.
- b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
- c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento
- e) La aprobación de modelos de declaración.
- f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos."

29 Para un análisis más detenido de las competencias enumeradas en el artículo 55.2 puede verse en CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas". Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959.

No obstante, el Estado no ha querido ceder a las Comunidades autónomas algunas competencias que aparecen citadas en el número dos del mismo precepto y que afectan a las consultas tributarias- salvo las referidas a normas autonómicas-, a la confección de efectos estancados, a determinadas competencias que afectan exclusivamente al IEDMT y, por último, a determinadas exenciones subjetivas en el IVMDH³⁰. En la mayoría de los casos se trata de mantener criterios unitarios en la interpretación de las normas velando por el cumplimiento de la generalidad e igualdad en pro de la gestión tributaria.

Por su parte, y en lo que se refiere al alcance de las competencias en materia de recaudación de tributos totalmente cedidos la regulación de 2009 no introduce modificaciones al régimen anteriormente vigente de 2002. De esta forma, el artículo 56.1.a) de la Ley de Financiación de 2009 establece el alcance de la delegación de estas competencias, señalando que corresponderá a las Comunidades autónomas la recaudación *“en período voluntario de pago y en período ejecutivo de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos Sobre el Juego”*; a ello añade en la letra b), por la particularidad de este impuesto, que le corresponderá también *“en período voluntario de pago, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma”*³¹, y en período ejecutivo todos los débitos por este impuesto”.

Dentro de las funciones en materia de recaudación se incluyen expresamente la competencia para resolver conforme a la normativa estatal los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos totalmente cedidos, que no se extiende a la recaudación del ITPAJD cuando se efectúe mediante efectos timbrados, eso sí, *“sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad autónoma del rendimiento que le corresponda”*.

En definitiva, y en lo que a tributos totalmente cedidos se refiere, cabría concluir que las competencias en materia de recaudación son prácticamente todas, con las salvedades expuestas que no son significativas.

Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 57 de la Ley de Financiación de 2009 las Comunidades autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos debiéndose ajustar a lo dispuesto en la normativa del Estado. De esta forma, los órganos correspondientes de las Comunidades autónomas

30 En concreto, no son objeto de delegación, conforme a lo previsto en el apartado 2 del mismo artículo las siguientes competencias:

- a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
- b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.
- c) Las que a continuación se citan, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:
 - a) La homologación por parte de la Administración tributaria de los vehículos automóviles, en los supuestos contemplados en el artículo 65, apartado 1, letra a), número 3.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
 - b) La aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el número 9.º del precepto citado en la letra a) anterior, cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero.
 - c) La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras e) y h) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siempre que, en el caso de esta última letra, se trate de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.
- d) Los acuerdos de concesión de las exenciones previstas en las letras a), b), y c) del apartado 1 de la Disposición Seis del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, regulado en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

31 Lo que no deja de ser lógico dado que en la gran mayoría de los casos la recaudación de este impuesto, al declararse conjuntamente con el IRPF, se llevará a cabo por el Estado.

asumen las potestades que en la norma estatal se establecen para los órganos estatal que realizan idénticas tareas que ahora, por decirlo así, se traspasan a los órganos autonómicos.

Por último, y en la línea de la gran libertad que se otorga a las Comunidades autónomas en el ámbito de la recaudación de los tributos cedidos³², se establece la posibilidad incluso de que dicha recaudación se lleve a cabo directamente por las Comunidades autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública³³.

En cuanto al **alcance de las competencias en materia de inspección de tributos totalmente cedidos**, como en el caso anterior, tampoco se ha modificado el planteamiento de la norma previa de 2002 de forma que en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009 se señala que, con carácter general, corresponderán a los órganos de la Comunidad autónoma en estos tributos³⁴ *“las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado”*.

En definitiva, y conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LGT mencionado, los órganos de inspección de las Comunidades autónomas tienen competencia para:

- a. La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c. La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

32 Prueba de ello es la posibilidad, que utilizan algunas Comunidades autónomas, no solo de gestionar sino también de recaudar el ITPAJD y el ISD a través de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario (que se contempla en la Disposición Adicional Segunda del TRITPAJD y en el artículo 63 del RISD) que encontraría su apoyo, precisamente, en la posibilidad que establece el artículo 57 de la Ley de Financiación de 2009 de que las Comunidades autónomas dispongan la libre organización de sus servicios para la recaudación (Cfr. COLOMER FERRÁNDIZ, C.: La Ley General tributaria y las Oficinas Liquidadoras, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2004, pág. 22) Para mayor abundamiento sobre el tema PALAO TABOADA, C.: “Dictamen sobre la función de liquidación tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 18/2001 (BIB 2001, 2436) y más actual, BERTRÁN GIRÓN, F.: “Las Oficinas Liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro”, Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras, núm. 12/2008, pág. 15 y ss).

33 La totalidad de las Comunidades autónomas de régimen común tienen firmados Convenios con la AEAT para otorgarle la recaudación ejecutiva de sus recursos de Derecho Público y de aquellos otros cuya gestión recaudatoria hubiera asumido la Comunidad. En los mismos las Comunidades autónomas y el Estado se reparten el ejercicio de una serie de competencias a lo largo del procedimiento de recaudación.

34 Es decir, ISD, IP, ITPAJD y Tasas sobre el juego. En el caso del IP la inspección estatal puede desarrollar sus funciones en ciertas fases del procedimiento inspector- investigación y comprobación- que terminan con el levantamiento del acta que corresponda. No obstante, la fase decisoria posterior se desarrollará necesariamente por la Comunidad autónoma que corresponda.

- d. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- e. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f. La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g. La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h. La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j. La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k. Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

Para llevar a cabo las funciones relacionadas en este precepto³⁵, los órganos autonómicos tienen las mismas facultades que se atribuyen a la inspección estatal utilizándose idénticos procedimientos y aplicándose las normas legales y reglamentarias que rigen el funcionamiento de ésta última. Asimismo, entre ambos tipos de órganos-estatales y autonómicos- deberá mediar la oportuna cooperación que les llevará a ponerse recíprocamente en conocimiento cualquier información tributaria trascendente, así como a colaborar de forma que se realizará por la inspección estatal cualquier actuación que deba llevarse a cabo fuera de la Comunidad autónoma a requerimiento de ésta última³⁶.

Por último, y respecto al **alcance de las competencias en relación con la revisión en vía administrativa**, que no son objeto de estudio detallado en este trabajo³⁷, solo queremos evidenciar que la Ley de Financiación de 2009 procedió a ampliar las potestades de revisión en vía administrativa de las Comunidades autónomas en relación con los tributos totalmente cedidos³⁸.

35 Sobre el contenido de este precepto en concreto puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, J.: Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, TOL3.012.298 | Fecha: 12/2012.

36 Art. 58.2 y 3 de la Ley de Financiación de 2009.

37 Sobre esta cuestión en concreto remitimos al reciente trabajo de CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas". Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, ya citado.

38 Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", ob., cit., págs. 1993 y 2003 y del mismo autor "La financiación de las Comunidades Autónomas. Notas para un balance", en AA.VV.: (Editor J. E. Varona Alabern), 25 años de Financiación Autonómica, Universidad de Cantabria, 2005, pág. 38.

De esta forma, tras afirmar en su artículo 45 que la titularidad de las competencias de revisión en relación con los tributos cedidos corresponde al Estado, la Ley de Financiación de 2009 precisa en sus artículos 54 y 59 los términos y el alcance en que se produce la delegación de la competencia de la revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de tributos totalmente cedidos; derivado de los términos en los que produce dicha delegación competencial, modifica en su Disposición final tercera la LGT³⁹.

En el marco de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos es obligado plantear si las normas regionales deben limitarse a desarrollar el contenido de la normativa estatal (en particular de la LGT) o bien, podrían entrar en conflicto con lo dispuesto en ésta última

El artículo 54 mencionado, señala los tributos en relación con los cuales se produce la delegación de la competencia revisora que se corresponden con el IP, el ISD, el ITPAJD, los Tributos sobre el Juego, así como el IEDMT y el IVMDH; el artículo 59, por su parte, señala que la competencia se extiende a los procedimientos especiales de revisión regulados en el Capítulo II del título V de la LGT, al recurso de reposición, y a las reclamaciones económico-administrativas. Respecto a éstas últimas, la asunción de esta competencia concreta obedece a dos posibles alternativas que se materializan en las normas de cesión de cada Comunidad autónoma: bien se opta por asumir la competencia en primera o única instancia en función de la cuantía de la reclamación (art. 59.1 c) primer párrafo), o bien por asumir la competencia en única instancia sea cual fuere esa cuantía (art. 59.1 c) segundo párrafo de la Ley de Financiación de 2009).

3. La asunción de competencias normativas por las Comunidades autónomas en los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos

Al margen de las competencias administrativas que acabamos de referir y con la justificación de adaptar lo dispuesto en la LGT y su desarrollo reglamentario a cada figura particular y modernizar la gestión tributaria, las Comunidades autónomas han asumido determinadas competencias normativas relacionadas con los procedimientos de aplicación de los tributos totalmente cedidos que afectaron en un primer momento a los Tributos sobre el Juego (Ley Orgánica 3/1996) para ir ampliándose en sucesivas reformas de la Ley de Financiación al ISD, ITPAJD e IVMDH (Ley orgánica 5/2001 y Ley 21/2001) sin que hayan llegado a afectar al IEDMT.

A este respecto la actual Ley de Financiación de 2009 se limita a adaptar su terminología a la LGT de 2003⁴⁰ estableciendo un marco desigual de dichas competencias dependiendo del tributo cedido del que se trate que, en todo caso, deben acotarse en relación con las estatales. De esta forma, y en lo que aquí nos interesa de forma especial, en el marco de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos es obligado plantear si

39 Se modifican en concreto los artículos 5 y 226 a 229, 239, 241 a 243 de la LGT.

40 Por ejemplo, mientras que la versión anterior hablaba de "gestión y liquidación" el artículo 19.2 de la LOFCA en su actual redacción dispone que las Comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre la regulación de la "gestión" del ISD y del ITPAJD lo que resulta más acorde con el artículo 117 de la LGT. No obstante, esto no se ha corregido en otros artículos de forma que la Ley de Financiación de 2009 sigue utilizando la anterior terminología que alude a la liquidación de forma independiente en sus artículos 48 y 49 lo que, como se ve claramente, denota falta de técnica legislativa.

las normas regionales deben limitarse a desarrollar el contenido de la normativa estatal (en particular de la LGT) o bien, podrían entrar en conflicto con lo dispuesto en ésta última.

Si acudimos para resolver este interrogante a la Ley de Financiación de 2009 o a las Leyes de Cesión de tributos de las distintas Comunidades autónomas aprobadas el 16 de julio de 2010 podemos observar que no hay una repuesta al respecto en cuanto que ni una ni otras aclaran las competencias autonómicas en este campo; es más, y como ya ha sido destacado por la doctrina⁴¹, pueden encontrarse disposiciones en apariencia contradictorias.

Ejemplo de ello es que mientras que el artículo 27 de la Ley de Financiación de 2009 prevé expresamente que los tributos cedidos se regirán por la LGT, las Leyes propias de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la misma, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas dictadas por la Administración del Estado y, *“en los términos de este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”*, añadiendo que las normas autonómicas se adecuarán en su *“terminología y conceptos”* a la LGT, el artículo 53 de la misma Ley señala el carácter supletorio de las normas estatales, para el caso de que la Comunidad autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que se le atribuyen en los artículos 46 a 52, entre las que están las referidas a la aplicación de los tributos cedidos.

Ambos preceptos, como señala la doctrina nos colocan en la disyuntiva de entender que o bien el artículo 53 es *“una ulterior concreción del artículo 27, lo que significaría que la LGT sólo se aplicaría de forma supletoria en defecto de la normativa procedimental autonómica, cuando se otorguen competencias normativas, que no encontrarían más limitaciones en su aprobación que el deber de adecuar su terminología y conceptos a la LGT”* o, por el contrario, *“que la LGT tiene aplicabilidad directa, de manera que el carácter supletorio habría de predicarse únicamente de las normas estatales relativas a la aplicación de cada tributo en particular, definiéndose de esta forma el campo normativo propio de las Comunidades autónomas en el ámbito procedimental”*.⁴²

En aras a no generar distorsiones en tributos cuya regulación sustancial es de carácter estatal, nos parece más razonable la segunda de las posibilidades aludidas, por la que nos decantamos claramente, en la medida en que la aplicabilidad directa de la LGT⁴³ propicia una regulación común de estos procedimientos en todo el territorio español que nos parece, cuando menos, conveniente⁴⁴.

Aclarado lo anterior, las competencias normativas concretas en cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden resumirse, utilizando el mismo orden que ya establecimos en el epígrafe anterior, de la forma que sigue:

41 Así, CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”. Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, cit.

42 Idem.

43 No debemos olvidar que la LGT establece su aplicabilidad a todas las Administraciones Territoriales, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 149.1.1.º, 14.º y 18.º CE que atribuyen al Estado competencia exclusiva sobre 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, la Hacienda General y las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

44 En contra, no faltan opiniones que abogan por facilitar la autonomía de las Comunidades autónomas en los aspectos procedimentales por su carácter accesorio reservando la aplicación de la LGT a lo sustancial (Cfr. PALAO TABOADA, C.: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, Revista Española de Derecho Financiero (Civitas), núm. 100. 1998, págs. 536 y ss.).

En relación a las competencias normativas en materia de gestión tributaria de los tributos cedidos el artículo 48.2 de la Ley de Financiación de 2009, relativo al ISD, señala que *“las Comunidades autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación”*⁴⁵. Acto seguido añade, *“no obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”*⁴⁶.

El artículo 34 de la LISD y el artículo 56 del TR ITPAJD establecen, por su parte, el carácter supletorio de ambas normas estatales en materia de gestión cuando la Comunidad autónoma correspondiente no hubiera entrado a regular este ámbito.

Debemos aclarar, no obstante, que es precisamente la gestión tributaria el ámbito donde las Comunidades autónomas han ejercitado sus competencias normativas con más profusión lo que se justifica, por un lado, en el hecho de que la LGT contemple disposiciones generales necesitadas de ulterior desarrollo y, por otro en el de que muchas disposiciones relacionadas con la gestión tributaria hayan de adaptarse a cada figura tributaria concreta lo que exige una especial labor de las Comunidades autónomas⁴⁷ que, como ya hemos dicho, encuentra un claro límite en la necesaria compatibilidad de estas disposiciones con lo previsto en la LGT⁴⁸.

Es precisamente la gestión tributaria el ámbito donde las Comunidades autónomas han ejercitado sus competencias normativas con más profusión lo que se justifica, por un lado, en el hecho de que la LGT contemple disposiciones generales necesitadas de ulterior desarrollo y, por otro en el de que muchas disposiciones relacionadas con la gestión tributaria hayan de adaptarse a cada figura tributaria concreta

45 No pasa desapercibida la utilización del término “aspectos” en lugar de otros posibles, como “funciones” o “competencias”. Coincidimos con la opinión de C. COLOMER FERRÁNDIZ de que las Comunidades autónomas “podrán regular aspectos de la gestión y liquidación de los tributos cedidos, en la medida en que dichos aspectos no rompan el sentido del procedimiento de gestión y liquidación, tal como se concibe en la Ley General Tributaria. Es decir, podrán hacer uso de su libertad de organización para determinar, por ejemplo, los expedientes de valoración a revisar, los datos a obtener para comprobar las declaraciones, o la orientación de las actuaciones inspectoras pero siempre siguiendo las pautas terminológicas y procedimentales comunes”. (Cfr. La Ley General Tributaria y las Oficinas Liquidadoras, ob.cit., págs. 35 y 36).

46 Límite que se contiene igualmente en el artículo 34.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante LISD) que establece la obligatoriedad de la autoliquidación en las Comunidades autónomas de Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia con la aclaración de que las Comunidades autónomas de Asturias, Baleares se añaden en redacción que se da a este precepto por la Ley 40/2010, de 29 de diciembre.

47 De esta forma las disposiciones autonómicas han entrado a regular, entre otras cuestiones, la emisión de certificados, el reconocimiento de exenciones, la presentación telemática de declaraciones acompañadas, en su caso, la elaboración y el mantenimiento de censos tributarios, la información y asistencia, la tasación pericial contradictoria o el cumplimiento de deberes de información y colaboración, por citar algunos ejemplos que, desde luego no se dan en todas las Comunidades autónomas.

48 Lo que no siempre es así pues podemos encontrar disposiciones autonómicas de dudosa compatibilidad con esta norma. Valga de ejemplo el distinto plazo que contempla la regulación catalana del ISD (Ley 19/2010, de 7 de junio) para el deber de notificación y el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos de gestión en este impuesto a los que se aplican los plazos de procedimiento inspector, (mucho más amplios para la Administración), lo que resulta más que dudoso conforme a lo dispuesto en el art. 104.1 de la LGT.

Por su parte, y en lo que se refiere a **las competencias normativas en materia de recaudación** de los tributos cedidos el apartado 3 del artículo 56 de la Ley de Financiación de 2009 señala que *“en lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado”*⁴⁹

El artículo 57.2 de la misma Ley añade que la recaudación tributaria que realicen los servicios de las Comunidades autónomas *“se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades autónomas las potestades atribuidas de la citada normativa del Estado”*.

En cuanto a **las competencias en materia de inspección** el artículo 58 de la Ley de Financiación de 2009, como dijimos solo establece que en materia de tributos cedidos *“corresponden a las Comunidades autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”*.

Atendido el contenido de la Ley de Financiación de 2009, resta añadir como broche que las diferentes Leyes de Cesión de Tributos a las distintas Comunidades autónomas que se aprobaron el 16 de julio de 2010, en sus respectivos artículos segundos afirman que *“sin perjuicio de las competencias normativas de la Comunidad autónoma en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, para colaborar a la necesaria homogeneidad de los procedimientos de gestión, liquidación, inspección y recaudación, el Estado, de acuerdo con las Comunidades autónomas, podrá establecer con carácter supletorio los aspectos esenciales que deben configurar estos procedimientos”*. Esto entra en evidente contradicción con los preceptos de la Ley de Financiación de 2009 analizados hasta aquí en los que, como se ha visto, se contempla la aplicación de la normativa legal y reglamentaria del Estado en relación con los procedimientos de recaudación e inspección, regla que en nuestra opinión, y en aras a esa necesaria homogeneidad a la que antes aludíamos, debe prevalecer en todo caso.

Para concluir, y en lo que se refiere al **alcance de las competencias normativas en relación con la revisión en vía administrativa**⁵⁰, solo queremos evidenciar que, como consecuencia de que la Ley de Financiación de 2009 procedió en su artículo 59.1⁵¹ a posibilitar⁵² a las Comunidades autónomas asumir la competencia revisora en

49 Lo que no ha impedido que algunas Comunidades autónomas hayan establecido, supuestos específicos de aplazamiento y fraccionamiento en relación con los tributos cedidos que gestionan, como el ISD como se observa en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de Cataluña.

50 Sobre esta cuestión remitimos de nuevo al trabajo de CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”. Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, ya citado.

51 Este precepto dispone que las Comunidades autónomas *“podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los Tributos e Impuestos a los que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley”* (esto es, IP, ITOAJD>, ISD, Tributos sobre el juego, IEDMT y el IVMDH) competencia referida según la letra a) de mismo artículo a los (...) *“procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria y normas de desarrollo”*, es decir, a los procedimientos especiales de revisión (que acogen el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho; la Declaración de lesividad de actos anulables, previa a su impugnación en la vía contencioso-administrativa; la Revocación; la Rectificación de errores y la Devolución de ingresos indebidos) b) al recurso de reposición y c) a las reclamaciones económico-administrativas.

52 Este carácter potestativo de la asunción de competencias por parte de las Comunidades autónomas en esta materia se ha criticado por la doctrina como un retroceso respecto a la anterior Ley de Cesión de 2001 que ya contemplaba la asunción de competencias revisoras en relación con los procedimientos especiales de revisión y el recurso de reposición. (Cfr. HUESCA BOADILLA, R.: “El nuevo sistema de revisión económico-administrativa en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas”, Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras núm. 24, mayo/junio 2010, pág. 10).

los tributos cedidos tradicionales (tanto en lo que se refiere a los procedimientos especiales de revisión como al recurso de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas)⁵³, han sido las Leyes individuales de Cesión de tributos de cada Comunidad autónoma, teniendo en cuenta este precepto y lo previsto en los artículos 19.2 y 20.2 y 3 de la LOFCA, las que han asumido de forma efectiva dichas competencias, en todos los casos, con el alcance y condiciones establecidos en la propia Ley de Financiación de 2009.

En el ejercicio de las competencias, que afectan a los procedimientos especiales de revisión y al recurso de reposición se ha de tener en cuenta que el artículo 20.4 LOFCA como por los apartados 1 y 2 del artículo 59.1 de la Ley de Financiación de 2009 remiten a la LGT y a sus Reglamentos de desarrollo (en este caso el Reglamento General de Revisión en vía administrativa) que resultarán aplicables a todas y por todas las Administraciones, sin perjuicio de que las Comunidades autónomas las complementen con normas propias derivadas de sus competencias de auto organización⁵⁴ que regularán meras particularidades procedimentales u organizativas⁵⁵ y deberán siempre respetar las normas estatales.

En lo que se refiere a la delegación de las competencias relativas a las reclamaciones económico-administrativas se realiza con el alcance y condiciones previstos en la Ley de Financiación de 2009 que en su artículo 59.1 c)⁵⁶ señala que la competencia abarca la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que afecten a los tributos cedidos (excluyendo el recurso de alzada ordinario, del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y del recurso extraordinario para la unificación de doctrina)⁵⁷ si bien la asunción efectiva de la misma no se producirá hasta que se proceda a los *“traspasos de los servicios y funciones adscritos a dicha competencia”*, ejerciéndose mientras por los órganos económico-administrativos estatales que tienen encomendada la competencia.⁵⁸

53 Sobre este tema puede verse MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “El nuevo esquema competencial en materia de revisión administrativa derivado de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Tribuna Fiscal. Revista Financiera y Tributaria*, núm. 234, 2010, págs. 11 y ss.

54 Entre otras cuestiones las Comunidades autónomas podrán determinar los órganos competentes para tramitar y resolver este tipo de procedimientos o para emitir los dictámenes o informes preceptivos en los procedimientos de nulidad de pleno derecho, de declaración de lesividad y de revocación, eso sí, siempre en relación con lo dispuesto en la norma estatal.

55 Así lo entiende E. PÉREZ TORRES respecto al procedimiento de nulidad de pleno derecho, opinión que podemos expandir al resto de los procedimientos especiales de revisión. (Vid. PÉREZ TORRES, E.: “Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad”, en AA.VV. (MARTÍNEZ LAFUENTE (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, 2004, pág. 898).

56 Señala este precepto que la competencia en materia de reclamaciones económico administrativas se podrá asumir en los términos siguientes: «c) *Reclamaciones económico-administrativas: procedimiento regulado en la Subsección 1.ª, de la Sección 2.ª y procedimiento regulado en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán optar por asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, a cuyo efecto serán de aplicación los procedimientos citados en el párrafo anterior. En los supuestos en los que se asuma la competencia en los términos expuestos en el párrafo anterior, el órgano competente de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerá el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos.*».

57 Consecuencia lógica de que el artículo 20.5 de la LOFCA establece que *“la función unificadora de criterio en los tributos estatales corresponde a la Administración Tributaria del Estado que la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

58 De acuerdo con la Disposición transitoria que se incluye en todas las Leyes concretas de Cesión de cada una de las Comunidades autónomas.

4. El Modelo organizativo en la aplicación por las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos

Como apuntamos con anterioridad, una vez clarificadas las competencias administrativas objeto de delegación y el alcance de ésta última en los tributos totalmente cedidos, algunas Comunidades autónomas, en el marco de su capacidad de auto organización⁵⁹ han optado⁶⁰ por establecer modelos semejantes al utilizado por el Estado, de forma que confieren a un Ente específico de Derecho Público⁶¹ el ejercicio de las potestades administrativas tributarias referidas a dichos tributos. Como más adelante veremos con detenimiento, estos Entes reciben la denominación de Agencias o Entes de Servicios Tributarios, dependiendo de la Comunidad Autónoma de que se trate.

En la actualidad, cada vez un mayor número de Regiones han optado por este modelo descentralizado de la AEAT, promoviendo organismos independientes específicamente encargados de la aplicación de sus propios tributos y de los tributos totalmente cedidos, que asumen las competencias administrativas que hemos tenido ocasión de analizar en un epígrafe anterior.

Consideramos que esta decisión, llamativa en un contexto como el actual donde se está cuestionando la proliferación de organismos autonómicos (cuando no, el propio modelo territorial) responde a un mal entendido impulso a su autonomía fiscal con el que estamos en desacuerdo⁶² en la medida en que dicha autonomía podría verse igual de reforzada con modelos colaborativos y cooperativos con la Administración estatal⁶³ que evitarían generar estas nuevas estructuras organizativas territoriales.

Y es que, como evidenciamos más detrás, la descentralización de la Administración tributaria no deja de ser una decisión política que se escuda, entre otras razones⁶⁴, en el incremento de la eficacia y la eficiencia en la aplicación de los tributos, en el refuerzo de la responsabilidad fiscal y en un sistema de financiación autonómica que ha

59 Que les reconoce la propia Constitución Española en su artículo 148.1.1.

60 En el ejercicio de una decisión que se enmarca en el campo de la oportunidad política y administrativa que les es propia como señala CALVO ORTEGA, R.: "El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas reflexiones", 25 Años de financiación autonómica, ob., cit., pág. 197.

61 Que se conforma en los términos expuestos en Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos dotado de personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía de gestión.

62 Desde un punto de vista distinto al que mantendremos en el texto, tampoco se muestra favorable a la descentralización RUBIO GUERRERO, J.J.: "¿Tiene ventajas una Agencia Tributaria integrada a nivel nacional?. El caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en España", (versión provisional), Dialnet-TieneVentajasUnaAgenciaTributariaIntegradaANivelNa-3140434, pdf.

63 En la línea propugnada en la obra, ya clásica conocida como "Libro Blanco" de una Administración tributaria integrada o compartida, con representación de los distintos niveles de gobierno titulares de los recursos recaudados por la misma., (Cfr. MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J.: Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, págs. 53-54, 70, 161-165 y 261-262) que encuentra refuerzo en la opinión de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 que insiste en la misma idea señalando que únicamente podría alcanzarse una adecuada coordinación administrativa mediante la creación de una Agencia Tributaria única y compartida, encargada de la gestión de todos los tributos de titularidad estatal, como organismo en el que participan Estado y Autonomías (Cfr. Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 88, que puede consultarse en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco).

64 Este discurso puede verse en prácticamente todas las Exposiciones de motivos de las Leyes de creación de las Agencias regionales hasta ahora existentes que se mencionan con posterioridad en el texto.

descentralizado la recaudación de determinados tributos, precisamente los que venimos denominando, en base a su nomenclatura legal, tributos cedidos.

No obstante, todos ellos resultan argumentos cuestionables por las razones que expondremos de inmediato.

En primer término, y en lo que se refiere a la mayor eficacia y eficiencia del sistema⁶⁵ aunque es cierto que el menor tamaño de estas organizaciones puede permitir su mayor flexibilidad y agilidad y un mayor control sobre los potenciales ingresos derivados de sus tributos propios, la escasez de recursos que marcan el devenir de las Administraciones públicas en los últimos años, nos hacen dudar de que se dispongan en todos los casos de medios técnicos y humanos en mejores condiciones que la AEAT. Ésta última se presenta como un organismo mucho más consolidado que dispone de personal más especializado y cualificado, de tecnologías más avanzadas y de economías de escala en el ejercicio de las funciones administrativas que fácilmente pueden garantizar mejor esa eficacia y eficiencia en la aplicación de los tributos sean o no cedidos⁶⁶.

En la actualidad, cada vez un mayor número de Regiones han optado por este modelo descentralizado de la AEAT, promoviendo organismos independientes específicamente encargados de la aplicación de sus propios tributos y de los tributos totalmente cedidos, que asumen las competencias administrativas

Nos preocupa a este respecto que el ejercicio de las funciones administrativas ligadas a procesos de aplicación de los tributos puedan desvirtuarse por esta falta de medios técnicos y humanos, infradotación de recursos que redundaría de forma muy negativa en la garantía de los derechos que asisten a los contribuyentes de las Haciendas Regionales y que son los mismos que se pueden esgrimir ante la Hacienda estatal. Desde esta misma perspectiva, la proliferación de Administraciones tributarias favorece poco la necesaria uniformidad de los criterios de aplicación de los tributos, o la centralización de la información tributaria relevante que necesariamente se verá fragmentada. Tampoco cabe descartar un incremento de la presión fiscal a la que se someten los ciudadanos al tener que tratar con distintas Administraciones que han derivado hacia éstos últimos gran parte de los deberes formales que se generan en la aplicación de los tributos.

En segundo término, desde el refuerzo de la responsabilidad fiscal se argumenta que las Administraciones regionales resultan más cercanas a los ciudadanos lo que, por un lado, puede incidir en una mayor transparencia y, por otro, permitir un mejor conocimiento y familiaridad con un entorno más cercano que favorezca el incremento del nivel de cumplimiento fiscal de los contribuyentes.

65 Justificación recurrente que también en su momento sirvió para crear la AEAT que, como señala A. PITA tiene como fines y objetivos la *"aplicación eficaz del sistema tributario mediante el procedimiento de gestión en sentido amplio y minimización de los costes indirectos"* en PITA GRANDAL, A.M.: "La Agencia Estatal de Administración tributaria", REDF (Civitas), núm. 71, 1991, pág. 371.

66 Además de otro tipo de ventajas que ya se pusieron de manifiesto por Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, y que tienen plena vigencia, como son la capacidad de percibir los problemas aplicativos que suscita cada uno de los impuestos que forman parte del conjunto del sistema tributario o las derivadas de que dicho sistema proporcionaría al ciudadano, que sólo tendría que relacionarse con una Administración tributaria (Vid. ob., cit., págs. 88 y 89).

No obstante, no nos parecen retos inalcanzables en un modelo centralizado como el de la AEAT si se da el protagonismo debido a la corresponsabilidad fiscal entre las Autonomías y el Estado. Por otro lado, y si bien es cierto que la falta de transparencia en relación al gasto público resulta una de las grandes carencias de la Administración Estatal⁶⁷, creemos que este problema no mejora en la Administración autonómica donde existe igual o mayor desconocimiento, si cabe, por parte de los ciudadanos de los servicios públicos que se financian con los ingresos tributarios lo que no redundará, precisamente, en un mayor grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales que tienen como contribuyentes de la Hacienda regional.

El último argumento aludido obliga a diferenciar entre autonomía fiscal y descentralización de la Administración tributaria⁶⁸ en la medida en que no son realidades equiparables.

Dicho de otra forma, no vemos inconveniente alguno para utilizar modelos de Administración tributaria central, como el que representa la AEAT en un sistema territorial descentralizado en el que las Regiones, como ocurre en nuestro caso, tienen altas cotas de autonomía fiscal; antes al contrario, nos parece mucho más adecuado incrementar los mecanismos de colaboración y coordinación entre las Administraciones central y autonómica, que ya se contemplan en la Ley de Financiación de 2009⁶⁹ a partir de un modelo de descentralización organizativa del Ente estatal debidamente vertebrado con las Regiones, que fragmentar, como está ocurriendo, la Administración tributaria a partir de la creación de organismos autonómicos que difícilmente alcanzarán en breve plazo la dimensión y la experiencia de las que dispone la AEAT.

67 En este sentido puede verse RUIBAL PEREIRA, M.L.: "Experiencia internacional de reorganización de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal", Revista Crónica tributaria, núm. 134/2010, pág. 175.

68 En Europa hay modelos de sobra que impiden identificar ambas realidades. Así por ejemplo, en países federales como Alemania, mientras que los Gobiernos regionales apenas tienen autonomía fiscal, se opta por un modelo de Administración tributaria totalmente descentralizada; otros países como Bélgica, Noruega, Suecia o Dinamarca gozan de una elevada autonomía fiscal y sin embargo, organizan su gestión y recaudación tributaria a nivel central (Para un mayor abundamiento sobre estos modelos y otros posibles puede verse MARTÍNEZ LÓPEZ, D.: "Las Agencias tributarias autonómicas: una visión panorámica", Revista da Escola Galega de Administración Pública, Vol. 1, núm. 2, 2006, págs. 109 y ss).

69 Que también se contemplaban en la Ley de Cesión 21/2001, entre los que destacan el intercambio de información entre Administraciones, la elaboración de Planes conjuntos de Inspección o cooperaciones específicas para garantizar la correcta aplicación de determinados tributos. A tal efecto, la Ley de Financiación de 2009 refuerza estos mecanismos introduciendo modificaciones en la regulación de los órganos encargados de velar por la coordinación de la gestión tributaria como el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria buscando, sin lugar a dudas, una actuación más efectiva en materia de cooperación y colaboración que no se limite al papel.

En todo caso, y pese a la opinión expuesta, lo cierto es que este modelo de descentralización de la Administración tributaria ha sido adoptado hasta la fecha por las siguientes Comunidades autónomas⁷⁰: Andalucía⁷¹, el Principado de Asturias⁷², Cantabria⁷³, Cataluña⁷⁴, Galicia⁷⁵, Islas Baleares⁷⁶ y la Región de Murcia.⁷⁷

En todos los supuestos, salvo en el del Principado de Asturias, el modelo escogido por los Entes regionales es el de la creación de Agencias tributarias que, como tuvimos ocasión de señalar, se ajustan en su naturaleza jurídica a lo previsto en la **Ley 28/2006, de 18 de julio de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos**⁷⁸, que institucionaliza este nuevo modelo de Ente público- normalmente adscrito a la Consejería o Departamento de Hacienda o equivalente- al que se encomienda la aplicación de los tributos propios, y en lo que nos interesa especialmente, por delegación del Estado, de los tributos totalmente cedidos.

Solamente el organismo asturiano se aparta de esta nomenclatura, de forma que no responde a la terminología más habitual de Agencia tributaria sino al de Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Esto se explica en parte por la fecha en el que el mismo generado, bastante anterior al resto⁷⁹ y también a la propia **Ley 28/2006, de 18 de julio** mencionada, ya que se crea mediante la **Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Principado de Asturias de 2003**; no obstante, en lo que resulta sustancial, la naturaleza jurídica del organismo es parangonable con los de las restantes Autonomías que si adoptan forma de Agencia.

De cualquier forma, la creación de todos estos organismos solo puede responder la aspiración por parte de las Administraciones autonómicas, del todo punto legítima, de contar con una organización administrativa capaz

70 Nos ceñiremos a las de Régimen común.

71 Cfr. En este caso concreto en la **Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales** (BOJA 255, de 31 de diciembre de 2007) que da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 181.2 del Estatuto de autonomía que preveía la creación de este organismo cuya constitución y puesta en funcionamiento tiene lugar en los términos que dispone su Estatuto, aprobado mediante el **Decreto 324/2009 de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía**.

72 Cfr. el artículo 10 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003 (BOPA de 31 de diciembre de 2002).

73 Cfr., la Ley de Cantabria 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT), cuya constitución efectiva y puesta en funcionamiento se efectúa a través del Decreto 125/2008, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de Organización y Funcionamiento de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

74 Conforme a lo previsto en el art. 204 del Estatuto de autonomía y las Disposiciones adicionales 7 a 12 y la final 2ª y la **Ley 7/2007**, de 17 de julio, de la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC núm. 4931, de 23 de julio de 2007) y el **Decreto 279/2007**, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007).

75 La Agencia tributaria gallega es de reciente creación en el Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) y se aprueba su Estatuto (DOG núm. 201, de 22 de octubre de 2012).

76 La creación de la Agencia balear (ATIB) mediante Ley se prevé en el artículo 133 del Estatuto de autonomía de las Illes Balears, en su redacción por Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero; la efectividad de este mandato se concreta en la **Ley 3/2008, de 13 de abril de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears** (ATIB) (BOIB núm. 56, de 24 de abril de 2008).

77 La Agencia Tributaria de la Región de Murcia es la más reciente de todas y ha sido creada mediante Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional (B.O.R.M de 28 de enero de 2013).

78 BOE de 19 julio de 2006. Entrada en vigor de 20 julio 2006.

79 Con la salvedad de que en la Comunidad de Murcia, si bien es cierto que crea su Agencia tributaria a finales de 2012, desde 1996 funcionaba un organismo autónomo creado por la Ley 8/1996, de 3 de diciembre, se procedió a la creación del Organismo Autónomo Agencia Regional de Recaudación al que se atribuyen las funciones inherentes a la gestión recaudatoria.

de afrontar su responsabilidad fiscal con éxito, entendido éste último en términos de eficacia y eficiencia en la aplicación de sus tributos propios y cedidos y de satisfacción a los contribuyentes; no obstante, y como ya expusimos, esta misma finalidad puede alcanzarse, incluso con más éxito, desde un modelo estatal descentralizado.

Ello impondrá una actuación de calidad, plenamente sujeta a Derecho que exigirá la exquisita observancia de los principios y derechos constitucionales y el respeto escrupuloso a los derechos y garantías de los obligados tributarios, más en un ámbito como el de la aplicación de los tributos que acoge procedimientos de gestión, inspección o recaudación muy especializados y de especial complejidad, en los que la actuación de la Administración deberá ser especialmente escrupulosa.

Y si ese requerimiento ha de ser generalizado en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, más si cabe, en el desarrollo de la actuación inspectora, de dificultad evidente, que puede llegar a tener una incidencia patrimonial en los obligados tributarios que va mucho más allá del estricto pago de la obligación, para cuyo ejercicio la Inspección está investida de una especial autoridad y de importantes poderes administrativos⁸⁰. Precisamente estas prerrogativas conllevan un cumplimiento riguroso de los límites necesarios a la actuación inspectora⁸¹ entre los que ésta, y no es poco trascendente, que la labor se realice por funcionarios capacitados y competentes en la función inspectora (de hecho, el artículo 169 del RGIT establece la necesidad de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo por órganos con competencia específica: funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los órganos inspectores, sin perjuicio de que las actuaciones preparatorias o complementarias se lleven a cabo por otros empleados públicos). A ello se añade la necesidad imperiosa de que se sigan escrupulosamente las fases del procedimiento inspector, y la atribución de competencias dentro del mismo a los distintos órganos inspectores, como única salvaguardia a que no se conculca cualquier derecho o garantía que el contribuyente tenga reconocido

Lo importante en todo caso es que logren cumplir su cometido con éxito y dentro de la finalidad última a la que responden en pro de los contribuyentes que es a quienes sirven en última instancia⁸² y a los que deberían

80 Sobre este tema puede verse PONT MESTRE, M.: Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, Marcial Pons, 2006 y, más actual, el reciente trabajo de CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, Ed. Aranzadi, 2013.

81 El primero de ellos que el procedimiento inspector se inicie a través de cualquiera de las tres formas que se regula en la LGT de 2003 por la que iniciarse de oficio: en primer lugar, conforme a un Plan previo. Dentro de dicho Plan cobra especial protagonismo el llamado Plan de Control Tributario, regulado en el art. 116 de la LGT; en segundo lugar, como consecuencia de una orden superior escrita y motivada (que puede ser, a su vez, consecuencia de dicho Plan de Control) y, finalmente, coincidimos con CALVO VÉRGEZ en que debe admitirse la propia iniciativa de los actuarios en atención a criterios de eficacia y de oportunidad, tal y como dispuso en su día el art. 18 del antiguo RGIT de 1986, si bien en este caso resultará necesaria la autorización del Inspector-Jefe. En definitiva, coincidimos con el autor mencionado en que debe reconocerse a los inspectores un margen de actuación si bien acomodado a los criterios de eficacia y oportunidad (CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, ob., cit., pág. 45).

82 Para algunas autonomías esto parece estar más que claro. Nos parece un ejemplo a seguir el especial esfuerzo que ha realizado la Agencia tributaria de Cataluña a tal respecto aprobando una Carta de derechos de los Contribuyentes a la que se da publicidad expresa en la **Resolución ECF/2627/2009**, de 13 de julio, por la que se aprueba y se da publicidad a la Carta de derechos de los contribuyentes (DOGC núm. 5474, de 30 de septiembre de 2009). Este documento se articula en cuatro grandes bloques: primero, un decálogo de intenciones destinadas a mejorar los servicios para los contribuyentes; segundo, la delimitación de los derechos de la ciudadanía, reforzando de manera sistemática desde una perspectiva general y específica, detallando, mediante un anexo, la normativa en la que se regulan; tercero enumera los servicios que se prestan a los contribuyentes con el fin de facilitar las tareas de relación con la Administración, y cuarto, una relación de compromisos de calidad que pretende ofrecer mejores servicios a la ciudadanía. Lo mismo puede decirse de Baleares en la que encontramos un documento similar (Acuerdo del Consejo General de la Agencia Tributaria de las Illes Balears de 28 de abril de 2011 de aprobación de la Carta de derechos de los contribuyentes de la ATIB publicado en el BOIB de 11 de junio de 2011).

trasladar esquemas de colaboración y confianza que les animen al cumplimiento voluntario (y convencido) de sus obligaciones fiscales⁸³.

Para ello, cualquier esfuerzo autonómico estará justificado siendo esencial la dotación de los recursos materiales y humanos precisos para que el servicio se preste al menos en igualdad de condiciones que el que lleva a cabo la AEAT lo que en un contexto lleno de restricciones en materia de gasto público- sobre todo en el ámbito autonómico- nos parece bastante improbable; sin esta premisa, la creación de este tipo de organismos territoriales no estará justificada en absoluto y solo servirá para generar duplicidades y cargas a los contribuyentes que, en este caso concreto, deberían ser los auténticos beneficiados de la creación de estas estructuras autonómicas.

5. Las Agencias autonómicas: organización y atribución de competencias en el marco de la actuación inspectora

Centramos ahora nuestra atención en el régimen jurídico de estos Entes tributarios autonómicos, así como en la actividad regulatoria llevada a cabo por los mismos en desarrollo de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, poniendo nuestra atención en lo que se refiere al procedimiento inspector relativo a los tributos cedidos por delegación del Estado. Utilizaremos en nuestro análisis un criterio cronológico sin que, como veremos de inmediato, la antigüedad del órgano determine en ningún caso el esfuerzo regulatorio llevado a cabo por parte de la Comunidad autónoma.

5.1. El Ente público de Servicios tributarios asturiano

Llama la atención que el Principado es la primera Comunidad autónoma que opta por este modelo de descentralización territorial de la Administración tributaria en el año 2003, mucho antes que el resto de las Comunidades autónomas que han utilizado este esquema con bastante posterioridad a esta fecha. Por lo tanto no es exagerado comenzar señalando que se trata de la Comunidad autónoma que tiene un mayor bagaje en el funcionamiento de un organismo territorial cuya regulación se establece en el artículo 10 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos de 2003⁸⁴; por ello, como veremos con posterioridad, resulta sorprendente la escasez de normativa autonómica propia en la regulación de algunos aspectos sustanciales que afectan a la aplicación de los tributos, y muy particularmente, al ejercicio de la función inspectora.

Entrando en la norma mencionada que regula este organismo, establece en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público constituye la culminación legislativa del proceso de modernización de la Administración tributaria autonómica y que, en consecuencia, ha de redundar en beneficio no sólo de la Administración regional, sino también en la de las Entidades locales cuya gestión tributaria viene siendo desarrollada por aquélla. Se configura así, un sistema integrado de funciones tributarias que se adecúa a un entorno cada vez más complejo y en continuo proceso de transformación, posibilitando con ello una gestión más eficiente y transparente de los recursos públicos, así como un mejor y más cercano servicio a los ciudadanos. Como vemos, se esgrimen las razones que se han repetido en la creación de este mismo tipo de organismos por otras Comunidades autónomas:

83 Vid. CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", Hacienda Pública Española, núm. 68, 1981, pág. 170.

84 BOPA de 31 de diciembre de 2002.

eficiencia, eficacia, transparencia y servicio cercano al ciudadano que, en nuestra opinión, no deben quedar únicamente en el papel⁸⁵.

Pues bien en el número 1 del artículo 10 mencionado, se concibe el Ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias como un ente *"dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, con patrimonio y tesorería propios y autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines, adscrito a la Consejería competente en materia tributaria"* lo que, como ya evidenciamos responde a la actual configuración que se da a las Agencias Estatales- y por su influencia a las autonómicas- en la Ley 28/2006, de 18 de julio.

De las competencias cuyo ejercicio corresponde a este organismo, y que se determinan en el apartado uno, punto 2 del mismo precepto⁸⁶, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) que señala que el Ente Público de Servicios Tributarios resulta competente para el ejercicio de *"la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos cedidos por el Estado, de acuerdo con la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión"*⁸⁷,

Por su parte, en el apartado dos, punto 3 del mismo artículo⁸⁸ se concreta que *"en el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos y en el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias actuará de conformidad con el sistema de fuentes del ordenamiento tributario a que se refieren los artículos 5.3 y 7 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y según lo previsto a estos efectos en el Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias. Adicionalmente, en el ámbito de los tributos que hayan sido cedidos por el Estado, se regirá de acuerdo con lo previsto en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión así como por las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma a tal efecto (...).*

*En el ejercicio de las funciones de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión relacionadas con aquellos tributos que hayan sido cedidos por el Estado, se regirá de acuerdo con lo previsto en la ley que fije el alcance y condición de la cesión (...)*⁸⁹

85 De hecho, se insiste en idénticos objetivos, incluso desarrollándolos, en la Memoria de objetivos de Organismos y Entes públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos, Presupuestos Generales del Principado de Asturias para 2013, Tomo II, pág. 206 (Puede consultarse en la web <http://tematico.asturias.es/presupuestos/2013/Presupuestos/TOMO%20II/02.pdf>[Consultado el 20 de agosto]).

86 Este punto 2 del apartado uno del artículo 10 ha sido redactado por número uno del artículo 40 de la Ley 3/2012 del Principado de Asturias, 28 diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (B.O.P.A de 29 diciembre de 2013).

87 Conforme a la redacción dada por la Ley 3/2012 citada, el apartado 2 del art. 10 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, las restantes competencias que se atribuyen a este organismos son las que siguen:

- a) *La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos propios y demás ingresos de derecho público del Principado de Asturias cuya competencia tenga atribuida la Consejería competente en materia de hacienda, salvo que expresamente se hubiera atribuido a otro órgano de la Administración del Principado de Asturias.*
- c) *La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos locales cuya competencia le haya sido delegada por las corporaciones locales.*
- d) *El ejercicio de la potestad sancionadora en relación con los tributos cuya aplicación corresponda al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.*
- e) *Cualesquiera otras competencias que pudieran serle atribuidas."*

88 En la redacción actual de la Ley 3/2012, del Principado de Asturias ya citada.

89 Este punto 3 del apartado dos del artículo 10 redactado por número dos del artículo 40 de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, 28 diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 ya citada.

A tal efecto, la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión en su artículo 2.1 reconoce que *“el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (...)”*⁹⁰

Dichas funciones abarcan la gestión⁹¹, inspección, recaudación y revisión de dichos tributos que se llevará a cabo mediante los procedimientos establecidos en la normativa estatal, LGT y normativa reglamentaria de desarrollo de ésta última, a salvo de los *“aspectos”* que en materia de gestión puedan regularse en cada figura concreta por el Principado⁹².

Desde el punto de vista orgánico, la estructura del Ente público presenta, como ocurre en la AEAT y en el resto de las Agencias autonómicas, órganos de gobierno y órganos de gestión. Entre los primeros estarían el Presidente, el Vicepresidente y el Consejo Rector cuyas características, competencias y funciones se recogen en el **Decreto 38/2005, de 12 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias**⁹³ y se han ido perfilando, en distintas Resoluciones⁹⁴. Por su parte, el máximo órgano ejecutivo es el Director de cada Agencia que ejerce la dirección y gestión ordinaria de la misma.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, la misma norma estructura los mismos en diferentes Áreas y Departamentos que actualmente componen la estructura orgánica de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

90 Como se refleja en las correspondientes Leyes de Cesión de tributos a las distintas Comunidades autónomas y, en particular, en el artículo 1 de la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) el Principado asume el ejercicio de competencias administrativas en los tributos totalmente cedidos, en concreto: el impuesto sobre el Patrimonio (IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y las tasas sobre el juego. Debe puntualizarse que aunque cabría esta posibilidad, no se ha asumido la gestión efectiva del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por lo que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria quien se encarga de gestionar los mismos, transfiriendo los ingresos obtenidos por esta vía son transferidos al Principado de Asturias mediante liquidaciones mensuales

91 La redacción del precepto, pese a incorporarse en 2012, adolece de su falta de adecuación a la LGT (como también ocurre con la Ley de Financiación de 2009), en cuanto que da un tratamiento diferenciado a la liquidación que, actualmente, se abarca en la gestión tributaria.

92 Por ejemplo, los modelos de declaración- liquidación en los tributos cedidos que se regulan por la Resolución de 4 de abril de 2011, de la Consejería de Economía (BOPA de 6 de mayo de 2011), o el procedimiento para la presentación y pago telemáticos de tributos y otros ingresos de derecho público no tributarios y se regula la colaboración social en la gestión tributaria que se regula en la Resolución de 20 de mayo de 2010 (BOPA de 3 de junio).

93 Decreto 38/2005, de 12 de mayo (BOPA de 19 de mayo de 2005 (modificado mediante Decreto 35/2006, de 19 de abril).

94 Vid. Resolución de 11 de mayo de 2006 (BOPA de 11 de mayo de 2006) y Resolución de 8 de octubre de 2012, del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias por la que se delega el ejercicio de determinadas competencias en diversos órganos (BOPA de 20 de octubre de 2012).

No alcanzamos a entender el motivo de que, a fecha de hoy, y nos consta fehacientemente, puedan existir documentos de la inspección tributaria autonómica, incluso actas de inspección, en los que el actuario firma en condición de subinspector cuando esta categoría no existe como tal

La estructura orgánica reseñada⁹⁵ obedece a una distribución por Áreas funcionales⁹⁶ (atención al ciudadano, gestión tributaria, recaudación e inspección) que se vinculan a los procedimientos tributarios y de apoyo a las anteriores (servicios generales y tecnología de la información) de las que dependen los correspondientes Departamentos.

A la vista de esta distribución funcional, se echa de menos una mayor actividad regulatoria, bien de la Consejería competente, bien del propio Consejo Rector (como órgano de gobierno del Ente) en

algo que sería muy conveniente como es la atribución de funciones concretas a las Áreas o Departamentos que permitirían conocer con transparencia y claridad sus cometidos reales, lo que siempre redundaría en una mayor seguridad jurídica de los contribuyentes. A mayor abundamiento nos gustaría resaltar que la estructura que configura el Decreto 38/2005 mencionado, en su artículo 31, se limita a señalar las Áreas existentes y sus funciones genéricas, ya reseñadas, sin que la ulterior división en Departamentos así como la atribución de funciones a los mismos aparezca reflejada en ningún tipo de normativa reglamentaria (Orden o Resolución), mas allá de RPT o el organigrama que se ofrece en la Web del organismo lo que, cuando menos resulta un tanto irregular.

Prácticamente todas las Comunidades autónomas que han optado por el modelo de una Agencia tributaria propia han sido mucho más activas a este respecto, aprobando la normativa propia correspondiente y poniéndola a disposición de los contribuyentes autonómicos a través de los cauces de publicidad correspondientes e incluso utilizando para su mayor difusión la página web de la Agencia tributaria autonómica de que se trate.

Llegados a este punto, de entre todas estas Áreas a las que se atribuye el ejercicio de las competencias administrativas en materia aplicación de los tributos cedidos delegadas por el Estado, nos vamos a detener especialmente en la de Inspección tributaria a la que se atribuyen las funciones en materia de inspección en los tributos cedidos que, por su trascendencia, imponen velar por la plena observancia de la normativa vigente, como única garantía para el contribuyente.

5.1.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el Decreto 38/2005, y que se corrobora y amplía en las Memorias del propio organismo⁹⁷, el Área de inspección, que es la que nos preocupa especialmente, tiene encomendadas las funciones en materia de inspección y detección del fraude fiscal respecto de los tributos propios, cedidos y demás ingresos de derecho público del Principado, así como de aquellos tributos cuya gestión le haya sido delegada al Principado de Asturias. También corresponde a esta Área la elaboración del subplán de Inspección del Plan de Control Tributario.

95 Este organigrama está en la web de este organismo (<https://www.tributasenasturias.es/>)

96 En el artículo 31 del Decreto 38/2005, de 12 de mayo, ya citado.

97 La última disponible en la web de este organismo (<https://www.tributasenasturias.es/>) es la del año 2010.

Llama la atención al acercarnos al análisis detenido de este Área de inspección que el Principado no haya sentido la necesidad de desarrollar el contenido de este Decreto 38/2005, como si lo ha hecho en otras Áreas⁹⁸, por lo que no cabe otra cosa que entender que en materia organizativa, de atribución y ejercicio de competencias resulta aplicable la normativa estatal.

A tal efecto recordamos que el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009, en el ejercicio de las funciones inspectoras atribuidas a los órganos autonómicos en materia de tributos cedidos (con reenvío al 141 de la LGT) reconoce que se aplican *"las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria"*

Respecto a la estructura organizativa del Área de inspección conocemos a través de su propia Web que tiene dos Departamentos, uno de planificación y otro de control, sin que exista una normativa específica que lo avale. La última Relación de Puestos de Trabajo (en adelante RPT) del Ente autonómico publicada en 2009⁹⁹ arroja de facto algo más de luz sobre la composición del Área de inspección que se ajusta a los dos Departamentos expuestos, si bien, quisiéramos insistir que la RPT no es el lugar para establecer la estructura orgánica de dicho Área¹⁰⁰.

Ni que decir tiene que se desconocen las funciones concretas que se atribuyen a estos Departamentos que, como dijimos, no se establecen ni en la Ley de acompañamiento ni en el Decreto 30/2005 que la desarrolla, lo que no redunda precisamente en el principio de seguridad jurídica que ha de estar presente en cualquier actuación de la Administración, y mucho más relacionada con la inspección tributaria.

En concreto, y conforme a las RPTs de 2008 y 2009¹⁰¹ el Área de inspección parece componerse de un Jefe de Área, Inspectores y Agentes tributarios. El Departamento de Control, a su vez, se configura con un Jefe de Departamento, Agentes tributarios y Jefe de unidad de control; el Departamento de planificación, por su parte, se compone del Jefe de Departamento y Agentes tributarios.

Queremos hacer notar expresamente que en ningún caso encontramos la figura del subinspector que si aparecía, en anteriores las RPTs como la de 2005¹⁰² como uno de los componentes de dichos Departamentos, en concreto, del Departamento de Planificación. Esta figura, insistimos, ha desaparecido en las RPTs posteriores.

98 Vr. gr. en la Resolución de 22 de septiembre de 2009, de la Consejería de Economía y Hacienda, sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas (BOPA núm. 248 de 26 de octubre de 2009) introduce novedades en esta materia que afectan a la estructura organizativa de la administración tributaria encargada de esta fase de la aplicación de los tributos.

99 Vid. Acuerdo de 18 de marzo de 2009, del Consejo de Gobierno por el que se aprueba la modificación parcial de la relación de Puestos de Trabajo del personal funcionario de la Administración del Principado de Asturias y organismos y Entes Públicos (B.O.P.A de 21 de marzo de 2009) y en la misma línea, el anterior Acuerdo de 15 de mayo de 2008, del Consejo de Gobierno por el que se aprueba la modificación parcial de la relación de Puestos de Trabajo del personal funcionario de la Administración del Principado de Asturias y organismos y Entes Públicos (B.O.P.A de 13 de mayo de 2008)

100 Tampoco en los Decretos de la Consejería de Hacienda que aprueban su estructura orgánica se establece nada más allá a este respecto que se trata de un Ente adscrito (Cfr. vr. gr. Decreto 72/2012, de 14 de junio, por el que se establece la estructura orgánica básica de la Consejería de Hacienda y Sector Público, en concreto artículo 1.2).

101 BOPA de 16 de mayo de 2008 y de 21 de marzo de 2009.

102 BOPA de 9 de junio de 2005.

Por ello, no alcanzamos a entender el motivo de que, a fecha de hoy, y nos consta fehacientemente, puedan existir documentos de la inspección tributaria autonómica, incluso actas de inspección, en los que el actuario firma en condición de subinspector cuando esta categoría no existe como tal. Cuando menos resulta difícilmente explicable, y hasta irregular, sobre todo desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente.

También hemos encontrado en la Resolución de 16 de octubre de 2009, de la Consejería de Administraciones Públicas y Portavoz del Gobierno, por la que se convoca concurso de méritos para la provisión de puestos de trabajo de la Administración del Principado de Asturias, sus organismos y entes públicos¹⁰³, en lo que se refiere al Ente público de Servicios tributarios del Principado, la descripción del puesto de trabajo de los inspectores-no subinspectores, que no los hay- adscritos al Área de Inspección, a los que se atribuye, citamos textualmente, *"desarrollo de actuaciones inspectoras en sus vertientes de regularización tributaria e instrucción de expedientes sancionadores de naturaleza tributaria, obtención de información, valoración de actividades, y bienes. Elaboración de Actas de inspección con las propuestas de liquidación correspondientes, diligencias, comunicaciones e informes y aquellas otras de información y gestión tributaria propias de la inspección tributaria"* (BOPA de 23 de octubre de 2009, págs. 67 a 69).

Tal descripción del puesto de trabajo, y la composición de los Departamentos que se deriva de las RPTs antes expuestas, nos llevan a concluir que el grueso del desarrollo de las actuaciones inspectoras se debe llevar a cabo, preferentemente, por Inspectores de la Hacienda autonómica.

En materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector como ya señalamos, resultan de aplicación las disposiciones estatales atinentes a estas materias, la LGT, y muy particularmente, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGIT), así como otra normativa estatal relevante al respecto conforme a lo previsto en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009¹⁰⁴, ya referido.

En este caso, además, y a falta de legislación autonómica específica que, sin duda, redundaría en una mayor transparencia y claridad en el ejercicio de la función inspectora (en lo que se refiere a la atribución de funciones y competencias), cabe entender que, conforme a lo antes expuesto, resulta de aplicación la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria¹⁰⁵ en lo no regulado por la Comunidad autónoma, en cuanto que es la normativa estatal existente al respecto¹⁰⁶ por las razones que expondremos con posterioridad, en cuanto que esta cuestión afecta a otras Comunidades autónomas.

103 BOPA de 23 de octubre de 2009.

104 A la misma conclusión aboca el artículo 10.2 de la Ley de Acompañamiento cuando al regular el régimen jurídico del Ente Público de los Servicios Tributarios Asturianos, señala que:

"1. El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias se regirá por lo dispuesto en la presente ley, en sus normas de desarrollo y supletoriamente por lo que disponga la legislación del Principado de Asturias o, en su caso, la normativa estatal".

105 Las numerosas modificaciones de esta norma, a través de Resoluciones posteriores, hacen conveniente consultar la versión consolidada disponible en el BOE cuya última actualización es de marzo de 2013 y que puede verse en <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-7179&p=20130315&tn=0>

106 Entendiendo que la AEAT tiene la potestad reglamentaria necesaria para desarrollar estos aspectos en relación con los fines a realizar. (LOFAGE, artículo 42).

5.2. La Agencia Tributaria de Cataluña

La Agencia Tributaria de Cataluña se configura en la Ley 7/2207, de 17 de julio¹⁰⁷, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 204 de la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, que dispone la creación de este Ente público autonómico que se configura como un ente con personalidad jurídica propia y con plena capacidad y atribuciones para organizar y ejercer las funciones que se le encomienden¹⁰⁸, en este caso con forma de Agencia.

De entre las mismas, que se determinan en el artículo 2 1 a) de la Ley mencionada y que se corresponden con *“gestionar, liquidar, inspeccionar y recaudar los tributos propios de la Generalidad y los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalidad, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 204 del Estatuto de autonomía de Cataluña”,* que se llevará a cabo ateniéndose, entre otros, a los siguientes principios y reglas de actuación: *a) Legalidad, objetividad, eficacia y generalidad en la aplicación de los tributos, con pleno respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos y b) desconcentración de actuaciones*”¹⁰⁹.

Por su parte, en el artículo 5, apartados 2 y 3 de la misma norma se concreta que *“las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora atribuidas a la Agencia se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, las normas dictadas por la Generalidad en ejercicio de su competencia en materia tributaria y las disposiciones en materia de procedimiento administrativo aplicables al ámbito de la Administración de la Generalidad.*

3. La Agencia, en cuanto a las funciones que implican ejercer potestades públicas, se rige por la normativa reguladora del procedimiento administrativo en el ámbito de la Generalidad”.

Desde el punto de vista orgánico, la estructura del Ente público presenta, como ocurre en la AEAT y en el resto de las Agencias autonómicas, órganos de gobierno y órganos de gestión. Entre los primeros, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley estarían el Presidente, la Junta de Gobierno, el Director y el Comité Ejecutivo, cuyas características, competencias y funciones se recogen en el Título II del Decreto 279/2007, de 24 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de la Agencia tributaria de Cataluña¹¹⁰.

En lo que se refiere a su estructura, el artículo 11 de la Ley 7/2007, establece que la Agencia Tributaria de Cataluña se organiza en Servicios centrales y Servicios territoriales. Los primeros se dividen en Áreas en función de los distintos ámbitos de actuación y al frente de cada área hay un jefe cuyo rango que se determina en el artículo 6 del Reglamento en casi la totalidad de los casos es el de Subdirector general. Al frente de los Servicios territoriales hay Delegados territoriales, con idéntica categoría.

107 BOE de 10 de agosto de 2007.

108 La voluntad de crear la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro del marco de su capacidad de auto organización, se descubre en el Decreto 18/2005, de 8 de febrero, de creación del Programa para la reforma de la Administración Tributaria de Cataluña, norma que tuvo como finalidad dar impulso y proponer un nuevo modelo de Administración tributaria.

109 Vid. artículo 3 de la Ley 7/2007, mencionada.

110 DOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007.

La Ley en el artículo 11. 2 y el Reglamento en el artículo 6.3 señalan que la estructura y organización de la Agencia, con el objetivo de atender las funciones que tiene atribuidas deben determinarse, por orden del Consejero/a de Economía y Finanzas.

En concreto, la Orden de 24 de diciembre de 2007¹¹¹, de la misma fecha que el Reglamento, desarrolla dicha estructura orgánica que obedece a una distribución en Servicios Centrales y territoriales propia de las Comunidades autónomas que tienen varias provincias; los primeros se dividen en áreas funcionales (de Estrategia y Relaciones externas, de Aplicación de los tributos y procedimientos, de Estudios y Asistencias, de Tecnologías de la información, de Recursos Humanos y Gestión económica, de Inspección de Servicios y de Servicio Jurídico) y los segundos, que reciben el nombre de Delegaciones territoriales correspondientes a Barcelona, Girona, Lleida y Tarragona se estructuran en los órganos siguientes: Servicio de Gestión Tributaria, Servicio de Inspección, Servicio de Recaudación, Servicio de Atención a los Contribuyentes, Servicio de Valoraciones, Sección de Asuntos Administrativos. Se añade el matiz de que la Delegación de Barcelona añade un Servicio de oficinas liquidadoras que no existe en el resto de las provincias, y que el Servicio de inspección se denomina Inspección territorial.

5.2.1. La función inspectora

Conforme al artículo 4 de la Orden de 24 de diciembre de 2007 mencionada, y en lo que respecta al procedimiento inspector que nos interesa particularmente, corresponde al Área de Aplicación de los tributos y Procedimientos de los Servicios Centrales las funciones de estudiar, planificar y coordinar dicho procedimiento (letra a), así como diseñar y programar las actuaciones inspectoras (letra b).

A los Servicios de inspección territoriales, se les atribuye, por su parte, en el artículo 18 de la misma Orden toda una serie de funciones que abarcan la investigación y comprobación de cualquier hecho imponible que se realice en Cataluña relativo a los tributos gestionados por la Agencia, entre las que nos interesa destacar: seleccionar, incluir en el plan y asignar a los actuarios o actuarios los expedientes de comprobación (letra a), practicar las liquidaciones tributarias que resulten de sus actuaciones de comprobación o investigación e imponer las sanciones que sean procedentes (letra c) o coordinar las actuaciones de comprobación e investigación de las diferentes unidades operativas (letra d).

El apartado 3 del mismo artículo instituye la figura del Jefe/a de Inspección al que corresponde la función liquidadora respecto de las actas incoadas y formalizadas en los Servicios de inspección de las Delegaciones territoriales, así como la resolución de expedientes sancionadores, funciones podrá ser asistido técnicamente por personal adscrito a la Inspección. De la Inspección territorial se hace depender una Inspección territorial adjunta a quien se atribuye tramitar aquellos expedientes en que la propuesta de liquidación haya sido efectuada por el jefe/a de la Inspección Territorial, desarrollar las funciones técnicas y de coordinación que le sean asignadas por esta última y, si fuera preciso, sustituirle en caso de ausencia, vacante o enfermedad.

111 ECF/497/2007, de 21 de diciembre, por la que se desarrolla la estructura organizativa de la Agencia Tributaria de Cataluña (BOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007).

A ello se añade que la Disposición adicional cuarta de la **Ley 7/2007**, aclara las funciones propias de la escala de inspección tributaria, perteneciente al Cuerpo Superior de Inspección y Técnica tributaria (Grupo A)¹¹² que se crea en la misma norma, y que son:

- a. Investigar los hechos imponible para descubrir los que sean ignorados por la Administración.
- b. Llevar a cabo la integración definitiva, si procede, de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación correspondientes en los distintos métodos de determinación.
- c. Comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- d. Llevar a cabo, por iniciativa propia o a solicitud de otros órganos de la Administración tributaria, actuaciones de obtención de información que deban dirigirse a los particulares u otros organismos, relacionadas con la aplicación de los tributos.
- e. Comprobar el valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesario para determinar las obligaciones tributarias.
- f. Comprobar el cumplimiento de los requisitos que se exigen para la obtención de beneficios o incentivos fiscales o devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- g. Informar a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias.
- h. Ejecutar actuaciones del procedimiento de comprobación limitada.
- i. Efectuar la práctica de las liquidaciones tributarias que resulten de las actuaciones de comprobación e investigación.
- j. Cumplir las tareas de gestión tributaria y de recaudación que sean necesarias o complementarias de las tareas que tiene encomendadas.
- k. Asesorar, asistir e informar en materia tributaria a órganos de la Administración pública.
- l. Cumplir las funciones que le sean atribuidas por la normativa o asignadas por los órganos competentes.

Destaca el mayor desarrollo normativo que ha realizado esta Comunidad autónoma, si lo comparamos con el caso asturiano y otros que veremos con posterioridad, resolviendo, sin dar lugar a la aplicación de la normativa estatal, la estructura organizativa y las funciones atribuidas a la inspección tributaria de la Agencia tributaria catalana. Lo

112 Grupo A, subgrupo A1, de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de la Ley del Estado 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto básico del empleado público.

mismo ocurre, en lo que respecta cuestiones formales dentro del procedimiento, como es el modelo de actas, que se regula en una norma autonómica que desarrolla el art. 176.4 de RGIT¹¹³.

En materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector resultan aplicables la LGT y el RGIT, como normativa que desarrolla esta última, si bien en este caso la existencia de regulación autonómica específica, que concreta órganos y funciones de los mismos en el procedimiento inspector, hace prescindible, como hemos dicho, la aplicación de otras normas estatales como ocurría en el caso asturiano, salvo en las cuestiones no reguladas.

5.3. La Agencia Andaluza de Administración Tributaria

El artículo 181.2 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad autónoma de Andalucía dispone que por Ley se cree una Agencia Tributaria a la que encomendar la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos propios, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Junta de Andalucía. Precisamente a este mandato responde la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales¹¹⁴, creando un instrumento que, a decir de la Exposición de motivos de esta norma, puede adaptarse a nuevas situaciones fiscales, ser útil a los intereses de la Comunidad Autónoma de Andalucía y contribuir al sistema tributario español¹¹⁵.

La Ley 23/2007 establece en su apartado primero que *“la constitución y puesta en funcionamiento de la Agencia tendrá lugar en los términos que disponga su Estatuto, que será aprobado por Consejo de Gobierno, mediante Decreto”*, lo que se materializa en el **Decreto 324/2009 de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía** recientemente sustituido por el **Decreto 4/2012, de 17 de enero** que incorpora mejoras técnicas y adaptaciones normativas al anterior.

Este organismo se configura en el artículo primero de la misma Ley como *“una agencia de régimen especial para realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos y las demás funciones y competencias referidas en el artículo 6”*.

De este último precepto nos interesan las competencias y funciones que corresponden a la Agencia que se describen en su letra b) relativas a *“la gestión, liquidación, recaudación e inspección, por delegación del Estado, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 181.3 del Estatuto de Autonomía para Andalucía”*

Conforme al artículo 3.2 de la misma Ley, en el desarrollo de sus actividades de aplicación de los tributos, actuará de conformidad con el sistema de fuentes del ordenamiento tributario al que se refieren los artículos 5.3 y 7 de la LGT y, en particular, con las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma en las materias de su competencia y con las que regulen la cesión de tributos del Estado.

113 Resolución ECF/2432/2010, de 29 de junio, por la que se aprueban los modelos de las actas de la Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Cataluña. (DOGC núm. 5675 de 21 de Julio de 2010).

114 BOJA 255, de 31 de diciembre de 2007

115 De los pocos autores que se han ocupado de este tipo de Entes autonómicos, podemos mencionar a GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: “La creación de la Agencia tributaria andaluza”, Revista Derecho de los Negocios, 2008.

En cuanto a su organización, se estructura en los Órganos de gobierno- Presidencia, Vicepresidencia y Consejo Rector- Órgano ejecutivo- Dirección- y Órgano de control- Comisión de control (artículo 10 de la Ley).

La estructura se establece en el artículo 17 del Estatuto que la organiza en Servicios centrales, que se dividen en Departamentos¹¹⁶ que, a su vez, se dividen en Unidades administrativas¹¹⁷, y en Servicios territoriales que bajo la dependencia jerárquica de la Dirección de la Agencia, se denominan Coordinaciones Territoriales, con sede en cada una de las ocho provincias andaluzas cada una de ellas con su correspondiente Jefatura y estructuradas en las Unidades correspondientes¹¹⁸.

Resulta especialmente importante en una Comunidad autónoma tan extensa, donde conviven órganos centrales y territoriales, determinar el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades con funciones de inspección tributaria

En cuanto a la atribución de funciones y competencias de aplicación de los tributos, el artículo 21 señala que se atribuyen a los órganos mencionados, entendiéndose por órganos de gestión tributaria y de inspección tributaria los órganos y unidades de la Agencia a los que se atribuyan las funciones de gestión tributaria y de inspección tributaria a que se refieren los artículos 117 y 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, respectivamente y por órganos de recaudación los órganos y las unidades administrativas de la Agencia a las que se le atribuyan competencias en materia de recaudación.

5.3.1. La función inspectora

La Orden de 19 de enero de 2010, por la que se atribuyen funciones y competencias en materia tributaria y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía y se determina el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades administrativos de la Agencia Tributaria de Andalucía¹¹⁹ determina, por un lado, los órganos y unidades competentes para el ejercicio de las funciones y competencias de aplicación de los tributos, entre las que está la función inspectora y, por otro, el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades de la Agencia Tributaria andaluza.

116 En concreto a) Departamento de Organización y Gestión de Recursos; b) Departamento de Aplicación de los Tributos y c) Departamento de Innovación Tecnológica y de Análisis de la Información (art. 18)

117 Conforme a lo previsto en la Resolución de 22 de diciembre de 2009, del Consejo Rector de la Agencia Tributaria de Andalucía, se crean las siguientes unidades administrativas: en el Departamento de Organización y Gestión de Recursos: a) Área de Recursos Humanos; b) Área Económico-Financiera; c) Área de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa; d) Área de Seguimiento y Evaluación; en el Departamento de Aplicación de los Tributos: a) Área de Planificación de las Actuaciones Tributarias; b) Área de Control Tributario; c) Área de Procedimientos Tributarios y Colaboración Social; d) Unidad Central de Recaudación y e) Unidad de Coordinación de Actuaciones Tributarias con otras Administraciones y en el Departamento de Innovación Tecnológica y de Análisis de la Información: a) Área de Estudio y Análisis de Valores; b) Área de Estadística y c) Área de Tecnologías.

118 Las Coordinaciones Territoriales se estructuran, a su vez, en la misma Resolución de 22 de diciembre de 2009, en las siguientes unidades administrativas: a) Unidad de Información y Asistencia a los Contribuyentes; b) Unidad de Gestión Tributaria; c) Unidad de Inspección Tributaria; d) Unidad de Recaudación y e) Unidad de Valoración.

119 BOJA núm. 15 de 25 de enero de 2010

En el Capítulo III de dicha Orden se establece la atribución de funciones y competencias de inspección tributaria en dos ámbitos diferentes, central y territorial, jerarquizados cada uno de ellos en dos niveles distintos: de un lado, en los Servicios centrales se distinguen las funciones propias de quien ostente la jefatura del Departamento de Aplicación de los tributos en relación con las actuaciones y procedimientos que se tramiten por el área de Control tributario¹²⁰, de las que se atribuyen al Área de Control tributaria propiamente dicha¹²¹. En el ámbito territorial también se diferencian las funciones y competencias de inspección tributaria- añadiendo aquí el ámbito de la

120 Conforme al artículo 6 de la Orden de 19 de enero de 2010, se atribuyen a la persona titular de la jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos las siguientes funciones y competencias de inspección tributaria en relación con las actuaciones y procedimientos que se tramiten por el Área de Control Tributario:

a) Dictar las liquidaciones de los procedimientos de inspección o de comprobación limitada e imponer las sanciones que sean procedentes; b) Autorizar los requerimientos a que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; c) Efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) Autorizar la entrada y reconocimiento de fincas en el supuesto a que se refiere el artículo 172.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; e) Solicitar a la autoridad judicial la autorización a que se refiere el artículo 172.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; f) Autorizar las actuaciones inspectoras fuera de la jornada laboral en el supuesto a que se refiere el artículo 182.2 b) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; g) El acuerdo de declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 196 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; h) Acordar la práctica de actuaciones complementarias en las actas de disconformidad, a que se refiere el artículo 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; i) Autorizar el inicio de los procedimientos sancionadores vinculados a los procedimientos de inspección o de comprobación limitada, de acuerdo con el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre; j) Apreciar la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito a que se refieren los artículos 32 y 33 del Reglamento general del régimen sancionador tributario.

2. Corresponderá, en todo caso, a la persona titular de la jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 94.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

121 Conforme al artículo 7 de dicha Orden se atribuyen al Área de Control Tributario las siguientes funciones y competencias de inspección tributaria:

a) El inicio y tramitación de los procedimientos de inspección que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, correspondan al Área de Control Tributario; b) El inicio y tramitación de los procedimientos de comprobación limitada que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, correspondan al Área de Control Tributario; c) La tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 114 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) La formulación de las propuestas de valoración resultantes de las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores, salvo que corresponda a otras Unidades; e) La formulación de las propuestas de liquidación provisional en los procedimientos de comprobación de valores; f) La información, asesoramiento, estudios y análisis a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 197 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; g) Acordar el inicio, en su caso, y la tramitación de los procedimientos sancionadores vinculados a las actuaciones y procedimientos de inspección o de comprobación cuya tramitación les corresponda y a los requerimientos efectuados, en su caso, por el Área de Estudio y Análisis de Valores en la tramitación de los procedimientos de comprobación de valores que se le atribuyen por el artículo 14.a); h) La tramitación del procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no tributarias; i) Las demás funciones y competencias atribuidas a las Unidades de Inspección de las Coordinaciones Territoriales en el artículo 9, en la tramitación de los procedimientos que son de su competencia.

imposición de sanciones- a las personas titulares de las Coordinaciones Territoriales¹²², de las funciones que se atribuyen a las Unidades de inspección¹²³.

Resulta especialmente importante en una Comunidad autónoma tan extensa, donde conviven órganos centrales y territoriales, determinar el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades con funciones de inspección tributaria.

De esta forma, y conforme a lo previsto en el artículo 19 de la misma Orden, las funciones de inspección tributaria correspondientes a los órganos centrales antes mencionados en los impuestos totalmente cedidos se ejercen en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía; mientras, los titulares de las Jefaturas de las Coordinaciones Territoriales llevan a cabo sus funciones y competencias de inspección tributaria en la provincia

122 Conforme al artículo 8 de la Orden se atribuyen a las personas titulares de las jefaturas de las Coordinaciones Territoriales las siguientes funciones y competencias de inspección:

a) El acuerdo de declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 196 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; b) Solicitar a la autoridad judicial la autorización a que se refiere el artículo 172.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; c) Acordar la práctica de actuaciones complementarias en las actas de disconformidad a que se refiere el artículo 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) Autorizar el inicio de los procedimientos sancionadores de acuerdo con el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario

123 Por su parte el artículo 9 de la Orden que venimos refiriendo, atribuye a las Unidades de Inspección las siguientes funciones y competencias de inspección:

a) El inicio y tramitación de los procedimientos de inspección que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, corresponda a las unidades de inspección de las Coordinaciones Territoriales; b) El inicio y tramitación de los procedimientos de comprobación limitada que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, corresponda a las unidades de inspección de las Coordinaciones Territoriales; c) La práctica de los requerimientos que sean procedentes dentro de su ámbito funcional de competencias; d) Efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, siempre que no corresponda a otras unidades funcionales; e) Proponer a la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial la realización de los requerimientos a que se refiere el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; f) La adopción de las medidas cautelares a que se refiere el artículo 181 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; g) El examen de la documentación de los obligados tributarios de acuerdo con el artículo 171 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; h) La entrada y reconocimiento de fincas previa autorización de la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial en el supuesto a que se refiere el artículo 172.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; i) La elaboración de la propuesta y emisión del informe a que se refiere el artículo 189.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; j) La tramitación de las actas de acuerdo con los artículos 186 a 188 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo aquellos trámites que corresponda realizar a la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial; k) La suscripción de las actas que proceda incoar; l) La valoración jurídica de las alegaciones presentadas por el obligado tributario durante el procedimiento de inspección o en el trámite de audiencia; m) La elaboración del informe a que se refiere el artículo 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; n) La suscripción de las diligencias por las actuaciones de las que resulten hecho o circunstancias que se deban reflejar en las mismas; ñ) El desarrollo de las actuaciones meramente preparatorias y de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria; o) La formulación de las propuestas de valoración resultantes de las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores salvo que corresponda a otras Unidades; p) La formulación de las propuestas de liquidación provisional en los procedimientos de comprobación de valores; q) La información, asesoramiento, estudios y análisis a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 197 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; r) Acordar el inicio, en su caso, y la tramitación de los procedimientos sancionadores vinculados a las actuaciones y procedimientos de inspección o de comprobación cuya tramitación les corresponda.

donde aquella tenga su sede y en relación con las actuaciones y procedimientos desarrollados por las Unidades de Inspección Tributaria bajo su dependencia jerárquica.

A este respecto, las Unidades de Inspección¹²⁴ desarrollan las actuaciones y procedimientos que tienen atribuidos bien en ejecución del Plan Parcial de Inspección, de acuerdo con lo que se disponga en éste o bien, como consecuencia de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos tramitados por Unidades con funciones de gestión tributaria de la Coordinación Territorial de la que dependan jerárquicamente. Asimismo, realizan las actuaciones de comprobación limitada y tramitan, en su caso, los procedimientos que corresponda en la provincia en la que aquellas tengan su sede de acuerdo con las normas reguladoras de la competencia territorial previstas en los Reglamentos de los impuestos totalmente cedidos (ITPAJD e ISD)¹²⁵.

En contra de lo que ha ocurrido en otras Comunidades autónomas Andalucía delimita perfectamente las funciones y competencias a ejercer por cada uno de los órganos de inspección tributaria lo que, en un momento dado evita problemas de seguridad jurídica e indefensión a los contribuyentes a la Hacienda autonómica y evita tener que recurrir a lo dispuesto en la normativa estatal salvo para las cuestiones no reguladas.

5.4. La Agencia tributaria de Baleares (ATIB)

La Agencia Tributaria de Baleares (en adelante ATIB) se crea mediante la **Ley 3/2008, de 18 de abril de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears**¹²⁶, para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 133 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, en su redacción por Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero. Se configura como un Ente público de carácter estatutario, con la forma flexible de Agencia¹²⁷, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para ejercer las funciones que le son encomendadas entre la que nos interesa particularmente la de aplicación de los tributos propios y cedidos gestionados por la Comunidad Autónoma de Baleares.

La norma citada señala en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público *“pretende establecer un criterio unitario de gestión en materia tributaria fundamentado en los principios de objetividad, eficacia, eficiencia y transparencia, con especial atención al servicio a la ciudadanía, a la implantación de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario, a la lucha contra el fraude fiscal y a la potenciación de la colaboración con las otras administraciones públicas y, en particular, con la Administración tributaria estatal”*.

124 Para averiguar la composición de estas Unidades de inspección y los integrantes de las mismas, hemos intentado consultar la RPT de la Agencia Tributaria Andaluza en el portal del Empleado público de la web de la Junta de Andalucía pero, en contra de lo que ocurre con las Consejerías y otros órganos no aparece ninguna información de la misma. Suponemos que se tratan de órganos que integran varios funcionarios y hasta otro personal de la Agencia pero no lo hemos podido cotejar.

125 Por su parte los artículos 21 y 22 de la misma Orden determina la competencia territorial en la aplicación de los Impuestos Ecológicos y los Tributos sobre el Juego respecto al ejercicio de funciones de gestión e inspección tributaria.

126 BOIB núm. 56, de 24 de abril de 2008. (Modificado el artículo 8.3 letra g) por la Ley 7/2010, de 21 de julio, del sector público instrumental de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (disposición final cuarta) y los artículos 1.3, 23, apartado 2 y segundo párrafo del apartado 4 por la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2012 (disposición final octava).

127 Como señala la Exposición de motivos de la Ley de creación, dispone así *“de un mayor nivel de autonomía y flexibilidad, de forma que debe contar con unos recursos y servicios generales propios y especializados por razón de la materia, especialmente en lo que respecta al personal y a la gestión económico-financiera, así como con unos medios económicos suficientes para poder ofrecer un servicio de calidad, evitando los obstáculos burocráticos que puedan entorpecer el ejercicio de sus funciones”*.

Entre las funciones que se le atribuyen en el artículo 2 de dicha Ley, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) *“gestionar, liquidar, inspeccionar y recaudar, por delegación del Estado los tributos estatales cedidos totalmente a la comunidad autónoma”* que, aunque no se diga de forma expresa, son los que establece la Ley de Cesión¹²⁸ y con el alcance fijado en la misma como ocurre en el resto de las Comunidades autónomas.

En cuanto al su régimen jurídico del organismo que se fija en el artículo 5 de la Ley, señala en su apartado 2 que *“las funciones de aplicación de los tributos, la potestad sancionadora tributaria y la recaudación de otros ingresos de derecho público atribuidas a la Agencia Tributaria se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, las normas dictadas por la comunidad autónoma en ejercicio de su competencia en materia tributaria, de recaudación y de finanzas y, en la medida que proceda, las disposiciones en materia de procedimiento administrativo que sean de aplicación en el ámbito de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears”*

La estructura organizativa se establece en los artículos 6 y siguientes de la Ley diferenciando entre: a) Órganos de gobierno: la Presidencia y el Consejo General; b) Órganos ejecutivos: la Dirección y el Consejo de Dirección y, c) Órgano consultivo y de participación: la Comisión Asesora de la Agencia Tributaria cuyas funciones se recogen en los artículos siguientes de la Ley.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, el artículo 12 de la Ley los estructura en Departamentos y en Áreas funcionales, por razón de la materia, así como en Servicios centrales y territoriales, por razón del territorio, al efecto de la desconcentración de las funciones que así lo requieran, correspondiendo al Consejero correspondiente mediante orden desarrollar dicha estructura orgánica y determinar las funciones de los correspondientes órganos y unidades administrativas¹²⁹.

Los Servicios centrales se estructuran en dos Departamentos: Tributario (que integra las Áreas de Gestión Tributaria, de Inspección y de Recaudación) y Administrativo y Económico (que integra las Áreas de Servicios Generales, Auditoría, Sistemas y Comunicaciones, Área Jurídica, Económico-Financiera y de Recursos Humanos).

Por su parte los Servicios territoriales se estructuran en Delegaciones insulares, Delegaciones territoriales en Mallorca, Recaudaciones de zona y Oficinas liquidadoras de distrito hipotecario, en su caso.

5.4.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 7 de la Orden de 11 de noviembre de 2011, al Área de Inspección, que se integra en el Departamento tributario, le corresponderá *“ejercer, en el ámbito de los tributos propios y cedidos, el conjunto de las funciones relativas a las actuaciones de inspección tributaria establecidas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el título V del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión y de inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y en el resto de disposiciones que, en esta materia, sean de aplicación”*.

¹²⁸ Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio de 2010).

¹²⁹ Orden del Vicepresidente Económico, de Promoción Empresarial y de Empleo de 11 de noviembre de 2011 por la que se regula la estructura organizativa y funcional de la Agencia Tributaria de las Illes Balears. (BOIB de 15 de noviembre de 2011).

Las Disposiciones adicionales cuarta y quinta, de la Ley de creación de la Agencia establecen, por un lado, el Cuerpo de Control, Inspección y Administración tributaria de la Agencia Tributaria de las Illes Balears (con dos Escalas, de Control e Inspección tributaria y de Administración tributaria) atribuyendo a la escala de inspección y control en el punto 5 las funciones de “dirección, programación y gestión de la comprobación, investigación e inspección tributaria, así como las relacionadas con el ejercicio de la potestad sancionadora”; por otro, la Disposición adicional quinta crea el Cuerpo Técnico de Inspección y Gestión tributaria (con dos Escalas: la Escala Técnica de inspección tributaria y la Escala de Gestión tributaria) correspondiéndole a la Escala Técnica de Inspección tributaria las funciones de “tramitación y gestión de la comprobación, investigación e inspección en materia tributaria, la práctica de liquidaciones y de actuaciones inquisitivas y la información a los particulares o a otros organismos que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos, **en colaboración con la escala de control e inspección tributaria** del cuerpo de control, inspección y administración tributaria”.

Como en el caso anterior, la existencia de normativa autonómica que concreta órganos y funciones del Área de inspección tributaria de la Agencia de Baleares da lugar a que, en materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector resulten aplicables la LGT y el RGIT por lo que solo que habrá de recurrirse esporádicamente a la aplicación de otras normas estatales en lo no regulado por la Comunidad autónoma.

5.5. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT)

En el caso de Cantabria, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (en adelante ACAT) se crea mediante la Ley de Cantabria 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, como un Ente autonómico de Derecho Público dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio, con plena capacidad y atribuciones para ejercer potestades administrativas y cuya función fundamental consiste en la aplicación de los tributos y determinados recursos económicos gestionados por la Comunidad autónoma de Cantabria.

Como en los restantes casos, esta norma establece en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público responde a *“lograr una mayor eficiencia en la aplicación de los tributos, actuando en todo momento con plena sujeción al Derecho y con la más exquisita observancia de los derechos y garantías de las personas contribuyentes, a quienes se desea prestar una esmerada atención mediante una mejora de los distintos servicios. Indudablemente, este esfuerzo normativo y administrativo redundará en beneficio de la sociedad cántabra, en general, y de la ciudadanía, en particular, que es la que mediante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales permite que la Administración pública pueda funcionar”*.

Dicha norma se desarrolla por el Decreto 125/2008, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de Organización y Funcionamiento de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria¹³⁰.

De las funciones y competencias que corresponden a este organismo y que se determinan en el artículo 7 de la Ley, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) de este artículo *“la gestión, liquidación, recaudación e inspección, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma, en los términos fijados en la correspondiente Ley de Cesión”* en este caso la Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión que en su artículo 2. 1 afirma que *“el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de*

130 Boletín Oficial de Cantabria, de 9 de enero de 2009.

Cantabria son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (...) que, como ya señalamos, abarcan la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos cedidos que se enumeran en el artículo 1 de esta norma¹³¹ y que llevará a cabo mediante los procedimientos establecidos normalmente en la normativa estatal (LGT y normativa reglamentaria de desarrollo de ésta última) a salvo de los “aspectos” que en materia de gestión puedan regularse en cada figura concreta por la Comunidad autónoma.

En este tipo de actuaciones prevalecerán “la legalidad e igualdad en la aplicación de los tributos, asegurando en todo caso el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios” (artículo 8 de la Ley).

Por su parte, el apartado primero del artículo 3 de la Ley de creación de la ACAT que venimos analizando señala que “en su organización y funcionamiento, la Agencia se regirá por la presente Ley, por su Reglamento y por las demás disposiciones que los desarrollen. Será de aplicación supletoria el resto de la normativa de la Comunidad Autónoma de Cantabria y, en su caso, la normativa estatal”.

Los órganos de Gobierno de la Agencia, son el presidente y el Consejo Rector, el Director y el Comité ejecutivo, estos dos últimos con competencias ejecutivas que se recogen en la propia Ley de creación y se desarrollan en el el Decreto 125/2008, que aprueba el Reglamento de la ACAT, ya mencionado.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, el artículo 34 del Reglamento se estructuran en las Áreas de gestión, recaudación, inspección y valoración, servicios generales y sistemas de información cuya organización se determinará por orden del Consejo con el objetivo de atender las funciones atribuidas.

5.5.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 34.3 del mismo Decreto 125/2008, el Área de Inspección y Valoración, “tiene encomendadas las funciones en materia de inspección y valoración de bienes y derechos respecto de los tributos propios, cedidos y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma, así como de aquellos tributos cuya gestión le haya sido delegada a la Comunidad Autónoma de Cantabria” que, como ya sabemos, se llevarán a cabo conforme a lo previsto en la LGT y el RGIT y otra normativa estatal relevante al respecto.

La Orden HAC 27/2010, de 9 de diciembre¹³² aclara en su artículo 8 que en el Área de Inspección y Valoración que depende la Dirección general, se encuadra la Unidad administrativa denominada “Inspección de Tributos”, a la que compete “la dirección, planificación y coordinación de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de los impuestos cedidos y demás tributos del Gobierno de Cantabria; la investigación de los hechos imposables en el mismo ámbito tributario; y la obtención de información de trascendencia tributaria”.

131 El artículo 1 de la Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) señala que la Comunidad autónoma asume el ejercicio de competencias administrativas en los tributos totalmente cedidos, en concreto: el impuesto sobre el Patrimonio (IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y las tasas sobre el juego. Debe puntualizarse que aunque cabría esta posibilidad, no se ha asumido la gestión efectiva del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), por lo que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria quien se encarga de gestionar los mismos, transfiriendo los ingresos obtenidos por esta vía son transferidos mediante liquidaciones mensuales

132 Modificada por la Orden HAC/25/2012, de 25 de septiembre. Modificación parcial de la Estructura Orgánica y la Relación de Puestos de Trabajo de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

*Además, "le corresponde la comprobación de la gestión realizada por las oficinas liquidadoras dependientes de los Registros de la Propiedad; la resolución de los recursos de reposición, previos a la vía económico-administrativa, que se interpongan contra actos dictados por la inspección de tributos; y el informe de los expedientes que se remitan a los tribunales de dicha jurisdicción"*¹³³.

Como ocurría en el caso de Asturias, parece que Cantabria tampoco ha desarrollado en normas ulteriores el funcionamiento del Área de Inspección y Valoración, así como las atribuciones de cada uno de sus órganos¹³⁴, más allá de establecer un modelo de actas de inspección propio¹³⁵, por lo que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009 resulta aplicable de forma la normativa estatal y, en concreto, la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, ya citada en todo aquello que no esté regulado¹³⁶ y redunde en una mayor garantía para el contribuyente.

5.6. La Agencia tributaria de Galicia (ATRIGA)

El artículo 10 de la Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas, autoriza al Consello de la Xunta de Galicia para crear la Agencia Tributaria de Galicia, lo que se lleva a cabo por el Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia y se aprueba su Estatuto¹³⁷.

Este organismo, en el núm. 1 del artículo 10 de la Ley/2010, ya citada, se configura como una Agencia pública autonómica con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, con patrimonio y tesorería propios y autonomía funcional, financiera y de gestión para el cumplimiento de sus fines¹³⁸ entre los que destacamos la aplicación de los tributos propios y cedidos por el Estado.

Como en los restantes casos, ahora es la Ley de Medidas en su Exposición de Motivos la que justifica la creación de este Ente en el actual contexto económico que hace necesario la lucha contra las bolsas de fraude fiscal que se conseguirá más eficazmente con un nuevo diseño de la Administración tributaria autonómica, a la que se le encomendará la aplicación de todos los tributos propios, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos, como instrumento al servicio de los intereses de la Comunidad Autónoma de Galicia para la aplicación efectiva de los recursos a su cargo. También evidencia esta norma la necesidad de flexibilidad para el ejercicio de estas funciones así como el debido respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

133 En el anexo a dicha orden se establece la RPT del Área de Inspección y Valoración en la que se contempla, dependiendo del Jefe de Inspección de Tributos (que a partir de la Orden de 2012 pasa a denominarse Jefe del Servicio de Inspección y valoración), una plaza de "Inspector de Planificación y Control Tributarios"; dependiendo del Jefe de Inspección de Tributos, un puesto de "Coordinador de Inspección y Valoración", suprimiéndose las plazas de "Inspector Jefe Tributario", "Inspector Jefe Adjunto", "Inspector de Tributos" y un puesto de "Administrativo".

134 Las Disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley de creación establece las escalas tributarias del cuerpo superior de inspectores de finanzas y de técnicos en finanzas, respectivamente, sin concretar funciones.

135 Orden HAC/12/2010, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos (BOC núm. 63, de 5 de abril de 2010).

136 A la misma conclusión nos lleva la regulación del régimen jurídico de la Agencia, en el artículo 3 de su Ley de creación mencionado en el texto, que alude a la supletoriedad de la normativa estatal.

137 DOGA de 22 de diciembre de 2012.

138 Conforme a lo previsto en la Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia.

Entre las funciones que se atribuyen a la ATRIGA en el apartado 2 del mismo precepto nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) “la aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la financiación autonómica” (es decir, la Ley 22/2009 y la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión¹³⁹).

En contra de lo que ha ocurrido en otras Autonomías, la Agencia tributaria de Galicia ha ejercitado su capacidad de auto organización y, por ende, su capacidad reglamentaria para desarrollar lo relativo al procedimiento inspector que se diseña en la LGT y el RGIT

El régimen jurídico del organismo se fija en el apartado 6 del artículo 10 de la Ley, que afirma que *“las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora atribuidas a la agencia se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, por las normas dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de su competencia en materia tributaria y por las disposiciones en materia de procedimiento administrativo”*.

También se añade en el apartado 7, y nos parece de muchísimo interés resaltarlo en cuanto que se trata de una disposición que no se encuentra en el resto de las normas autonómicas analizadas, que *“le quedan reservadas al personal funcionario las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de potestades públicas”*, vetando al personal laboral de la Agencia para el ejercicio de este tipo de funciones.

La organización y estructura de este organismo, que se establece en el Título II del Estatuto de la Agencia que se recoge como Anexo en el Decreto 202/2012, ya mencionado, reconoce órganos de gobierno, la Presidencia y el Consejo Rector, un órgano de control: la Comisión de Control y un órgano de dirección: la Dirección, al que apoya el Comité de Dirección.

La estructura administrativa se establece en la misma norma¹⁴⁰, diferenciando entre Unidades centrales y Delegaciones. Las Unidades centrales se estructuran en: a) Área de colaboración social, información y asistencia; b) Área de Gestión Tributaria; c) Área de Inspección Tributaria; d) Área de Recaudación; e) Departamento de Recursos Humanos y Régimen Interior; f) Departamento de Gestión Económico-Financiera, Presupuestaria y Contable; g) Departamento de Auditoría y Calidad y h) Departamento de Análisis de la Información. Cada una de ellas contará en su caso, con Departamentos y las unidades que corresponda cuyas competencias se explicitan en el Decreto.

Las Delegaciones, a su vez, cuentan en el para el cumplimiento de sus funciones, con las siguientes unidades: a) Departamento de Información y Asistencia; b) Departamento de Gestión Tributaria; c) Departamento de Recaudación; d) Unidades de Inspección Tributaria y e) Unidades de Valoración Inmobiliaria.

139 BOE de 17 de julio de 2010.

140 Vid. Artículos 19 y ss.

5.6.1. La función inspectora

Deteniéndonos en el Área de Inspección tributaria, en contra de lo que venimos viendo en otros casos, se regula con detalle en el artículo 24, y se estructura en dos Departamentos. Del primero, denominado Departamento de Inspección Tributaria, forman parte dos Inspectores-jefe adjuntos, y ejercerá, entre otras¹⁴¹, las funciones de inspección tributaria previstas en el artículo 141 de la LGT, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, así como la coordinación de las unidades de Inspección. También se le atribuye el estudio, diseño y propuesta de los sistemas y procedimientos que se vayan a utilizar en las actuaciones de inspección tributaria y la propuesta de instrucciones o circulares en su ámbito de competencias. El segundo, que se denomina Departamento Central de Valoraciones, ejercerá distintas funciones relacionadas con la valoración de inmuebles¹⁴². Las Unidades de Inspección tributaria de las Delegaciones ejercerán en su ámbito territorial las funciones de inspección tributaria previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, que se le atribuyan mediante orden de la Consejería competente en materia de Hacienda.

No obstante, y pese a que el desarrollo normativo autonómico a estas alturas es muy superior al llevado a cabo en otros casos, no queda aquí y se procede por parte de la Comunidad autónoma a organizar y atribuir las funciones correspondientes a los órganos inspectores en la Orden de 20 de diciembre de 2012 por la que se organiza y se atribuyen funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Área de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Galicia¹⁴³ que contiene la regulación de los distintos aspectos que se contienen en la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, adaptada al ámbito de la Agencia regional gallega.

En concreto, esta norma señala que las **funciones de inspección** tributaria previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, serán desarrolladas, con carácter general por el Departamento de Inspección Tributaria y las unidades de Inspección Tributaria, de acuerdo con los siguientes criterios:

Primero) El ámbito de actuación del Departamento de Inspección Tributaria está constituido preferentemente por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que revistan especial complejidad, tales como las que tuviesen por objeto grandes patrimonios o grupos económicos, así como actuaciones coordinadas de carácter vertical, entidades pertenecientes a un determinado sector, subsector económico

141 También se le atribuye el análisis y propuesta de los Planes de inspección y de control tributario, así como la propuesta de medidas y métodos de actuación para la detección y lucha contra el fraude fiscal y la elaboración del sistema de información y estadística relativa a los resultados de las actuaciones de inspección tributaria.

142 Entre otras: a) La dirección técnica de los equipos de trabajo dedicados al estudio y la investigación del valor de mercado de los inmuebles; b) El estudio, análisis y propuesta de las condiciones técnicas necesarias para la explotación de la información catastral; c) El análisis y propuesta de los criterios técnicos a utilizar por los facultativos en desarrollo de sus actuaciones; d) La emisión de dictámenes y otras actuaciones relacionadas con la valoración y reconocimiento de bienes, derechos y actividades de naturaleza inmobiliaria, así como la confección, conservación y actualización de los censos y registros fiscales correspondientes; e) La realización de trabajos facultativos propios de las obras de construcción, reforma, conservación y reparación de los inmuebles adscritos a la Agencia Tributaria de Galicia, así como la recogida periódica de información sobre su estado de conservación, sistemas de seguridad y adecuación a la normativa vigente; f) El control e inspección de los usos por la propia Agencia Tributaria de Galicia de sus bienes inmuebles, así como la elaboración de propuestas para su mejor aplicación, sobre las distribuciones y aprovechamiento de espacios.

143 DOGA de 28 de diciembre de 2012

o actividad económica o aquellas cuyo importe económico sea significativo, sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden por el Jefe de Área.

Para ejercitar las funciones descritas el Departamento de Inspección Tributaria se configurará en Unidades centrales de inspección, que podrán estar integradas por el Jefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de Área de Inspección Tributaria.

Segundo) Las Unidades de Inspección Tributaria realizarán las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación distintas de las atribuidas al Departamento de inspección y sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden.

Las Unidades de Inspección Tributaria podrán estar integradas por el Jefe de unidad, subjefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de Área de Inspección Tributaria.

Asimismo se contempla que en las Delegaciones puedan constituirse, por acuerdo del Jefe de Área de Inspección Tributaria, Equipos de Inspección formados por el número de funcionarios de la Escala técnica de finanzas que en cada caso se determine, designándose a uno de ellos como Jefe de equipo, que podrán realizar totalmente y ultimar actuaciones inspectoras suscribiendo las actas correspondientes con respecto a los hechos imposables y límites cuantitativos que se establezcan por Resolución del Director de la Agencia Tributaria.

También regula esta Orden la figura de los Inspectores jefes (teniendo tal consideración el Jefe del Área de Inspección Tributaria, el Jefe del Departamento de Inspección Tributaria y los Inspectores jefes adjuntos de este Departamento y, por delegación, un Jefe de unidad) determinando las competencias de los mismos entre las que destacan: ordenar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, así como su alcance y extensión, dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada o autorizar el inicio de los expedientes sancionadores en aquellos casos en los que la normativa reglamentaria exija dicha autorización y dictar los actos de imposición de sanción.

Tampoco se olvida de regular lo relativo a la firma de actas, que se realizará por el Jefe de unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación, así como la asignación de firma de las propuestas de regularización que supone la autorización del Jefe de unidad para que el actuario que hubiera desarrollado la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas pueda firmarlas con el obligado o su representante que sólo procederá tras efectuar un análisis detallado del contenido de la propuesta de regularización, los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente y las precisiones que, en su caso, requiera el jefe de unidad del actuario. Se añade que si el Jefe de unidad no estuviese conforme con la propuesta de regularización sometida a su consideración por entender que no es correcta, asumirá él la firma de las actas en que se documente la propuesta de regularización que estime procedente, que serán redactadas de acuerdo con sus instrucciones. La asignación de firma debe ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará necesariamente a esta.

Por último, se establecen en esta orden el resto de los documentos que pueden evacuar los funcionarios de la Inspección de los Tributos (comunicaciones e informes), señalando quien debe emitirlos o suscribirlos en cada caso.

Resulta claro que, en contra de lo que ha ocurrido en otras Autonomías, la Agencia tributaria de Galicia ha ejercitado su capacidad de auto organización y, por ende, su capacidad reglamentaria para desarrollar lo relativo al procedimiento inspector que se diseña en la LGT y el RGIT, y lo ha hecho con buen criterio en cuanto que elude cualquier duda sobre la potencial aplicación de la normativa de la AEAT a la que necesariamente habrán de acudir otras Comunidades autónomas a falta de regulación autonómica de determinados extremos del procedimiento inspector que resultan imprescindibles a la hora de salvaguardar los derechos y garantías del contribuyente. Se trata pues, en nuestra opinión, de un ejemplo a seguir, aunque la inactividad regulatoria de otras Autonomías nos deberá llevar a soluciones alternativas que hemos apuntado levemente y que desarrollaremos en un epígrafe posterior en pro de los obligados tributarios.

5.7. La Agencia Tributaria de Murcia (ATRIM)

Por último, la Región de Murcia también se decanta por este modelo descentralizado aprobando la Agencia Tributaria de la Región de Murcia mediante **Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional**¹⁴⁴ como un Ente instrumental para la realización, en nombre y por cuenta de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de las funciones en el ámbito tributario y demás competencias atribuidas en esta misma Ley. Se configura como un organismo autónomo¹⁴⁵, adscrito a la Consejería de Hacienda, que está dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, de patrimonio y tesorería propios, así como de autonomía de gestión para el cumplimiento de las funciones y competencias que se le asignan.

La creación de este Ente supone, en este caso concreto, la supresión de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Regional de Recaudación, organismo autónomo que existía desde 2004, como medida de reestructuración del Sector público regional¹⁴⁶. Como el resto de las Agencias tributarias autonómicas analizadas, y según se expone en el Preámbulo de la Ley, el objetivo principal de establecer esta Entidad es *“establecer una gestión integral en materia tributaria, fundamentado en los principios de objetividad, eficacia, eficiencia y transparencia, con especial atención al servicio a la ciudadanía, a la implantación de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario, a la lucha contra el fraude fiscal y a la potenciación de la colaboración con las otras administraciones públicas y, en particular, con la Administración tributaria estatal”*.

De entre las mismas, que se determinan en el artículo 29.2 b) de la Ley mencionada, nos interesa que “en relación con los tributos estatales cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como los recargos sobre los mismos, desarrolla las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora con el alcance y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la cesión de tributos” que se llevarán a cabo ateniéndose, entre otros, a los siguientes principios y reglas de actuación: “a) Legalidad, objetividad, eficacia, igualdad y generalidad en la aplicación de los tributos, con respeto pleno a los derechos y las garantías de los ciudadanos; b) Desconcentración de actuaciones (...) k) Transparencia respecto a la fijación de

144 BORM núm. 301, de 31 de diciembre de 2012, artículos 25 y ss.

145 De los comprendidos en el **artículo 39.1.a) de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre**, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

146 La creación de este organismo conlleva la supresión de la Dirección General de Tributos y la Agencia Regional de Recaudación, órganos dependientes de la Consejería de Economía y Hacienda que, no obstante, siguen funcionando y ejerciendo sus competencias en la misma forma que la venían desarrollando hasta la fecha de inicio de las actividades de la nueva Agencia que se produce partir de la Orden de 2 de enero de 2013 (BORM de 2 de enero de 2013).

criterios y objetivos en sus ámbitos de actividad; y se establece de forma expresa *l)* Especialización y cualificación del personal al servicio de la Agencia”¹⁴⁷.

Insiste en el cumplimiento de estos principios y normas de actuación en el artículo 30 de la misma Ley que prevé que la Agencia tributaria disponga de los mecanismos e instrumentos necesarios para poder atender adecuadamente a los contribuyentes y para que estos puedan ejercer sus derechos, para lo que se contempla que se elabore una carta de servicios que debe contener, de una manera sistematizada, las prestaciones y servicios que pone a disposición de los contribuyentes y los compromisos de calidad en su actuación.

En lo que se refiere a su régimen jurídico, se fija en el artículo 28 de la misma norma, señala en su apartado 3 que *“en relación a su organización y funcionamiento, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se rige por la presente ley, por lo establecido en sus estatutos y demás disposiciones que los desarrollen. Supletoriamente, se rige por el resto de la normativa autonómica aplicable y, en su caso, la normativa estatal”*.

Añade en el apartado 4 que *“en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos y demás ingresos de derecho público y de la potestad sancionadora, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se rige por la normativa que resulte aplicable a la clase de recursos de que se trate”*.

La estructura organizativa se establece en el artículo 31 diferenciando únicamente dos órganos directivos (Presidencia y Dirección), cuyas competencias se determinan en los siguientes artículos de la Ley; en lo que respecta a los órganos de gestión, lo único que contempla el artículo 34 es que corresponde al Consejo de Gobierno mediante Decreto, desarrollar la estructura orgánica de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y determinar las funciones de los correspondientes órganos y unidades administrativas; no obstante, y mientras esa regulación se lleve a cabo, hay que atenerse a lo dispuesto en el [Decreto 32/2006, de 21 de abril](#), por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda¹⁴⁸ conforme al cuál, se estructura en las siguientes unidades administrativas: a) Servicio de Coordinación y Planificación Tributaria; b) Servicio de Gestión Tributaria; c) Servicio de Inspección y Valoración Tributaria; d) Servicio Tributario Territorial de Cartagena; e) Servicio de Gestión y Tributación del Juego y f) Servicio Jurídico Tributario. Además, existen diez Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

5.7.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto citado, al Servicio de Inspección y Valoración Tributaria le corresponde el desempeño de las funciones y facultades determinadas en los artículos 141 y 142 de la LGT. Estructurándose para ello en las siguientes unidades administrativas:

- a. Inspectores Jefes Adjuntos
- b. Unidades de Inspección Tributaria
- c. Unidad de Valoración Inmobiliaria Rústica

¹⁴⁷ Vid. artículo 28 de la Ley 14/2012, mencionada.

¹⁴⁸ BORM de 29 de abril de 2006.

d. Unidad de Valoración Inmobiliaria Urbana

e. Sección de Coordinación Administrativa

Nos interesa particularmente el desarrollo que la normativa mencionada hace de las dos primeras que son las que realizan las funciones inspectoras.

A este respecto, contempla el precepto mencionado que el Jefe del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria estará asistido por dos Inspectores Jefes Adjuntos, ubicado uno en las oficinas centrales y otro en la sede del Servicio Tributario Territorial de Cartagena, quienes realizarán, entre otras las funciones de coordinación de las Unidades de Inspección Tributaria y cualesquiera otras que se les encomienden.

Sin perjuicio de las atribuciones específicas que les corresponden, el Jefe del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria y los Inspectores Jefes Adjuntos podrán realizar las funciones propias de la Inspección de los Tributos. Las liquidaciones tributarias y los actos administrativos derivados de tales actuaciones, se dictarán por el superior jerárquico respectivo

En lo que se refiere a las Unidades de Inspección Tributaria dependen del Jefe del Servicio de Inspección y su número se determina en la RPT correspondiente siendo las competentes para la práctica de las funciones y actuaciones propias de la Inspección de los Tributos. Cada una de ellas estará integrada por un Jefe de Unidad y tantos técnicos como se determinen en la RPT. Las liquidaciones tributarias y los actos administrativos que procedan como consecuencia de sus actuaciones inspectoras serán dictadas por el Jefe del Servicio.

A la vista de esta regulación autonómica se concretan, como ocurre en otros casos, órganos y funciones del Servicio de inspección y valoración tributaria de la Agencia Murciana, lo que supone, como en otras Comunidades autónomas que la inspección autonómica, en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas en el desarrollo del procedimiento inspector, resulten de aplicación la LGT y el RGIT y la normativa autonómica expuesta, sin que resulte necesario de entrada recurrir a la aplicación supletoria de otras normas estatales que, no obstante, en este caso concreto si está prevista y que será necesaria en todos aquellos casos en los que no exista regulación autonómica.

6. Los sujetos de la función inspectora en el ámbito autonómico: organización y atribución de competencias

Llegados a este punto lo primero destacable es que los Organismos autonómicos que han ido creando las distintas Comunidades autónomas no han demostrado el mismo nivel de preocupación a la hora de desarrollar la normativa atinente a la organización y funcionamiento de los órganos inspectores; en algunos casos existe normativa reglamentaria autonómica que desarrolla tales aspectos y en otros dicho desarrollo autonómico es inexistente, lo que, en última instancia, resulta contrario a la necesidad de salvaguardar los derechos o garantías de los contribuyentes autonómicos, con independencia de la Comunidad autónoma en el que se realicen las actuaciones.

Se trata, como ya dijimos, de abogar desde aquí por que las Agencias autonómicas cumplan su cometido con éxito y dentro de la finalidad última a la que responden, en pro de los contribuyentes sobre los que actúan las mismas. Para éstos últimos el adecuado transcurso del procedimiento inspector es algo que hay que garantizar

con independencia de que el mismo se realice en el ámbito estatal por la AEAT o en el autonómico por este tipo de Organismos. En ambos casos los obligados tributarios deberán estar cubiertos por idénticas salvaguardias cuyo refrendo, en ausencia de norma autonómica, lo deberá realizar una norma estatal.

De esta forma, es importante insistir en que el artículo 58 de la Ley de Financiación de 2009 establece que en materia de tributos cedidos, en lo que se refiere al procedimiento inspector, se aplican ***"las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria"***.

Se trata de un procedimiento donde la separación entre la actuación de los distintos órganos inspectores resulta especialmente relevante, debiéndose tener claras las funciones que corresponden al inspector actuario y al inspector jefe en cada una de las fases, cuestión que se desarrolla en la Resolución referida.

Ello nos remite a la LGT, y muy particularmente, al RGIT, así como a cualquier otra normativa estatal que regule el desarrollo de las actuaciones y competencias inspectoras, que incorpore las correspondientes garantías para los contribuyentes.

En la regulación de los distintos Organismos tributarios autonómicos, en la mayoría de los casos se concreta que en el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos se actuará conforme a dichas fuentes normativas, añadiendo, en lo que se refiere al régimen jurídico de los mismos, que en su funcionamiento se regirán por su norma reguladora, por las normas que desarrollen la misma, por otras normas autonómicas de aplicación y, en su caso, supletoriamente, por lo que disponga la normativa estatal.

Cierto es que algunas Comunidades autónomas han sido muy diligentes y han regulado de forma expresa, como así deben hacerlo¹⁴⁹, la organización y el funcionamiento de su inspección tributaria, atribuyendo las correspondientes funciones a los órganos inspectores propios y ordenando y aclarando desarrollo y garantías del procedimiento inspector autonómico en las Leyes reguladoras de las Agencias tributarias autonómicas, en sus Reglamentos de desarrollo o en órdenes específicas- bien del propio organismo, bien de la Consejería competente- en desarrollo de su potestad reglamentaria. En este caso, resulta claro que además de la LGT y RGIT, se aplican al procedimiento inspector las normas propias autonómicas que, obviamente, desarrollan las normas estatales indicadas sin contravenirlas en ningún caso.

No obstante, otras Comunidades autónomas no han regulado nada, o prácticamente nada a este respecto, casos en los que a falta de legislación autonómica específica nos obliga a preguntarnos si resulta de aplicación otra normativa estatal dictada en desarrollo de lo dispuesto en la LGT y RGIT que, en su caso, concreta la organización, la atribución de funciones y las competencias de los órganos inspectores.

149 El artículo 169.1 párrafo segundo del RGIT señala que *"Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas"*

Consideramos que en estos supuestos la aplicación de estas normas resulta obligada, en cuanto la inexistencia de normas autonómicas propias generaría vacíos de regulación totalmente contrarios al correcto desarrollo de un procedimiento como el inspector que, como hemos dicho, ha de ser especialmente garantista.

Y a estos efectos, entendemos que en los casos de falta de regulación o en lo no regulado por la Comunidad autónoma correspondiente, resulta de aplicación la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria¹⁵⁰, en cuanto que es la normativa estatal que regula, entre otras cuestiones la estructura y organización de la inspección, las funciones de la misma, la figura del Inspector-jefe y las competencias atribuidas al mismo, la asignación de firma, la suscripción de las actas....etc., temas todos ellos esenciales en el desarrollo del procedimiento inspector y cuya regulación, resulta imprescindible de cara a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes, redundando en su seguridad jurídica.

Debemos aclarar a estos efectos que la Resolución de la AEAT referida no es una norma de mero funcionamiento interno, sino que aclara las funciones de los órganos inspectores con más detalle que la LGT o el RGIT lo que, en nuestra opinión, redundará en un mejor cumplimiento de los referidos derechos y garantías de los contribuyentes en un procedimiento como el inspector en el que ello resulta especialmente relevante.

Se trata de un procedimiento donde la separación entre la actuación de los distintos órganos inspectores resulta especialmente relevante, debiéndose tener claras las funciones que corresponden al inspector actuuario y al inspector jefe en cada una de las fases, cuestión que se desarrolla en la Resolución referida.

Cierto es que en contra de este criterio podría aludirse a la capacidad auto organizativa de la Administración autonómica- que no ponemos en duda en absoluto- para evitar la aplicación de esta Resolución; no obstante, insistimos en que esta Resolución de la AEAT estatal se producirá mientras no exista regulación autonómica propia al efecto que regule los aspectos normados en la misma, ya que si existe normativa propia se aplicará ésta. El caso más claro de esto último sería el de Galicia, que tiene una norma autonómica equivalente a la regulación de la AEAT, si bien Andalucía, Cataluña o Baleares regulan en distintas normas aspectos tratados en la Resolución de la AEAT.

No obstante, el Principado, Cantabria o Murcia carecen de normativa autonómica específica que regule las cuestiones contenidas en la Resolución de la AEAT lo que, desde el punto de vista de su trascendencia para el contribuyente, nos lleva a la aplicación de esta última, ya que, entenderlo de otro modo supondría dejar inerme al contribuyente autonómico ante la falta de regulación de la Hacienda regional de cuestiones que inciden directamente en el ejercicio de sus derechos y garantías. Y es que la alternativa ante esta solución es que no exista regulación alguna de estas cuestiones, lo que no resulta acorde con un procedimiento que ha de ser, si cabe, el más garantista para los contribuyentes.

De todas formas, siempre resultará posible (y hasta conveniente) que, como han hecho algunas Comunidades autónomas desde los mismos comienzos de su funcionamiento, el Ente autonómico (o la Consejería correspondiente) regule todas estas cuestiones con detalle- ya en la Ley de creación, en el Reglamento de

150 Las numerosas modificaciones de esta norma, a través de Resoluciones posteriores, hacen conveniente consultar la versión consolidada disponible en el BOE cuya última actualización es de marzo de 2013 y que puede verse en <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-7179&p=20130315&tn=0>[Consultado el 20 de agosto]

desarrollo o mejor en órdenes específicas que afecten a la Inspección tributaria autonómica como lo ha hecho recientemente Galicia¹⁵¹, más cuando en el procedimiento inspector, insistimos, no es baladí en aras a salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes a la Hacienda Regional.

En definitiva, se propugna desde aquí que en el ejercicio de la competencia de inspección tributaria sobre los tributos cedidos, la Inspección tributaria autonómica se vea afectada por los mismos poderes, deberes y límites que la Inspección estatal y el contribuyente a la Hacienda autonómica goce de las mismas garantías que tendría ante la actuación inspectora de la AEAT, ni una sola menos, que se verán reflejados bien en la norma autonómica que corresponda bien, en su defecto, en la normativa estatal.

Pues bien, de entre los aspectos que regula expresamente la norma estatal reseñada, o en su caso la autonómica, vamos a destacar algunas de las cuestiones que nos parecen especialmente importantes de cara a salvaguardar las garantías necesarias para los contribuyentes en el desarrollo del procedimiento inspector que llevan a cabo los órganos autonómicos, que se centran en la propia estructura del Área, y en las funciones atribuidas a cada uno de los órganos que participan en el propio procedimiento inspector.

De esta forma el apartado 1 de la Resolución de la AEAT, establece los órganos con atribuciones propias de la inspección de los tributos estructurándolos en:

- a. Esfera central (y respecto de todo el territorio nacional): Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del titular del Departamento.
- b. Esfera de la Administración territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Dependencias Regionales de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.

Centrándonos en las Dependencias regionales de Inspección, conforme al apartado 3.1 de la citada Resolución, pueden integrarse por las siguientes unidades: Área de Inspección; Oficina Técnica; Unidad de Planificación y Selección; Unidad de Gestión de Grandes Empresas.

Nos interesa señalar especialmente que el Área de inspección se integra por Equipos y Unidades de Inspección que se ocupan de las labores de comprobación e investigación (punto 4.1 de la Resolución de la AEAT) estructura que obedece al principio general de que las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos de la AEAT se desarrollen, por lo general, bajo formas de **organización de trabajo en equipo**¹⁵².

Así, conforme al apartado 4.2.1 de la Resolución, los **Equipos de Inspección**, estarán dirigidos por un Jefe de Equipo, que tendrá la condición de Inspector de Hacienda, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte

151 Vid. Orden de 20 de diciembre de 2012 por la que se organiza y se atribuyen funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Área de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Galicia (DOG de 28 de diciembre de 2012), ya citada.

152 Contenido en la Disposición adicional vigésimo octava de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre).

Cualquiera que sea la estructura organizativa que mantenga la Comunidad autónoma que, en principio, no sería cuestionable en base a su capacidad auto organizativa, habrá de identificarse necesariamente, como ocurre en el ámbito estatal, con una fórmula de trabajo en equipo debidamente ordenada y jerarquizada a través de Equipos, Departamentos, Unidades...

el Director General de la Agencia Tributaria, y podrán estar integrados por Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de la Dependencia Regional. También podrán constituirse, por acuerdo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y a propuesta del Delegado Especial afectado, **Equipos de Inspección** formados por el número de Técnicos de Hacienda que en cada caso se determine por el Jefe de la Dependencia Regional, cuya dirección corresponderá a un Inspector de Hacienda quién, por delegación del Inspector Jefe, podrá dictar los actos de liquidación e imponer las sanciones que procedan como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros del Equipo.

En idéntico apartado se establece que las **Unidades de Inspección** estarán dirigidas por un Jefe de Unidad, que tendrá la condición de Técnico de Hacienda, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria, y podrán estar integradas por Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de la Dependencia Regional.

La diferencia entre unos y otros viene marcada por la complejidad de las actuaciones a llevar a cabo y el volumen anual de las operaciones de los contribuyentes inspeccionados, siendo los de mayor calado competencia de los **Equipos de Inspección**¹⁵³, cuyo ámbito de actuación preferente estará constituido por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que revistan especial dificultad (que se determinan en el artículo 4.2.3 de la Resolución) las actuaciones relativas a obligados tributarios que desarrollen actividades económicas cuya cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados supere 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 5.700.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial.

Los Equipos formados por Técnicos de Hacienda dirigidos por un Inspector, a los que antes aludimos, podrán desarrollar actuaciones inspectoras que no revistan especial dificultad y que se refieran a obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas o a obligados tributarios que, desarrollando este tipo de actividades, su cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados no supere 2.500.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial¹⁵⁴.

En cuanto a las **Unidades de Inspección** desarrollarán actuaciones inspectoras que no revistan especial dificultad, y que se refieran a obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas o a obligados tributarios que, desarrollando este tipo de actividades, su cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones

153 Vid. Punto 4.2.2 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 donde se establece la distribución de competencias entre unos y otros.

154 La distribución de los expedientes entre los Equipos del Área de Inspección se realizará por el Jefe de la Dependencia atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria.

declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados no supere 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 5.700.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial.¹⁵⁵

Asimismo, y concretada la estructura y el ámbito de actuación de estas fórmulas de trabajo en equipo que adopta la AEAT, en el punto 5 de la Resolución se contempla la figura del inspector jefe al que se atribuyen determinadas funciones dentro del proceso inspector.

Añade el punto 6.1.2. de la misma Resolución que *“las actuaciones de los Equipos y Unidades deberán ser ordenadas y dirigidas en todo caso por los Jefes de cada Equipo o Unidad, y serán practicadas directamente por aquellos o por los Inspectores de Hacienda y Técnicos de Hacienda integrados en dichos Equipos o Unidades”*.

Conforme a lo previsto en el número 7 de la Resolución, totalmente aplicable al ámbito autonómico, en cuanto al desempeño de las funciones inspectoras *“sólo los Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda y Agentes de la Hacienda Pública que desempeñen puestos de trabajo en los órganos a que se refiere el número Uno de esta Resolución tendrán las atribuciones y facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo”*.

También resulta relevante que el apartado 8.2 b) de la Resolución que venimos analizando determina que *“las actas de la Inspección de los Tributos serán firmadas [...] por el Jefe del Equipo o de la Unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación”* añadiendo en su último párrafo que *“cuando se haya encomendado a un Inspector de Hacienda o a un Técnico de Hacienda la realización de la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas sobre un determinado obligado tributario y no se haya asignado la firma, firmará las actas en todo caso el Jefe de Equipo o de Unidad, pudiendo asimismo firmarlas el funcionario citado”*.

Se contempla en el apartado 8.3.4 que *“la asignación de firma debe ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará a ésta”*.

Llevando este planteamiento al ámbito autonómico obtendríamos varias conclusiones que resultan de sumo interés sobre todo para aquellos casos en los que los Entes Tributarios regionales no hayan desarrollado a través de normas propias la estructura y organización de funciones de su Inspección, por lo que deben utilizar además de lo dispuesto en la LGT y el RGIT, la normativa de la AEAT ya expuesta, con el fin de salvaguardar las garantías exigibles dentro del procedimiento inspector estatal que, deben reproducirse sin ambages en el ámbito regional.

7. Las garantías del procedimiento inspector autonómico

Como señalamos, nos preocupa particularmente establecer unas líneas generales de actuación de obligado cumplimiento por parte de la inspección tributaria autonómica, en aquellos supuestos en los que los Entes autonómicos no dispongan de normativa propia sobre la estructura, organización y atribución de funciones a sus

¹⁵⁵ La distribución de los expedientes entre las Unidades del Área de Inspección se realizará por el Jefe de la Dependencia atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria, que podrán atender a los tipos de puestos de trabajo desempeñados por los funcionarios que ostenten la jefatura de cada Unidad. En este caso, la atribución efectiva de competencias a las Unidades hasta los importes indicados en el párrafo anterior estará condicionada a la creación, en función de las necesidades de servicio, de aquellos puestos en la Relación de Puestos de Trabajo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

órganos inspectores. Nos preocupa, como ya hemos dicho, que los contribuyentes autonómicos puedan gozar de los mismos derechos y garantías que los contribuyentes estatales cuando afrontan un procedimiento inspector con la AEAT.

A la vista de las normas vigentes, LGT, RGIT y otra normativa que regula esta materia tanto estatal como autonómica, que hemos ido desgranando en epígrafes anteriores, consideramos de interés entresacar una serie de ideas esenciales que pueden resolver los problemas a los que, en un hipotético caso, podría enfrentarse el contribuyente sometido a un procedimiento inspector en el ámbito autonómico.

Primero: la normativa aplicable al desarrollo del procedimiento inspector.

La primera cuestión a tener en cuenta a la vista de lo analizado hasta aquí es que, los órganos autonómicos tienen las mismas facultades que se atribuyen a la inspección estatal, utilizándose idénticos procedimientos y aplicándose las mismas normas que rigen el funcionamiento de ésta, de forma indiscutible LGT y RGIT y, en nuestra opinión, y a salvo de que exista legislación autonómica propia que se ocupe de regular estos aspectos, la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 en la medida que regula, como hemos visto, estructura y organización de la inspección, determinación de las funciones de los órganos con funciones inspectoras, la figura del Inspector-jefe y competencias que se le atribuyen, asignación de firma, suscripción de las actas y otros documentos....etc., cuestiones, todas ellas de especial relevancia en un procedimiento como el inspector que debe ser especialmente garantista.

Consideramos que tal criterio encuentra un apoyo indiscutible en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009, que en el ámbito de los tributos totalmente cedidos, en relación con el alcance de las competencias en materia de inspección tributaria, determina la aplicación de “las **normas legales y reglamentarias** que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”. Siendo la Resolución reseñada- dictada por la AEAT en función de su potestad reglamentaria- la norma estatal que se ocupa de regular las cuestiones expuestas, a falta de regulación autonómica propia resultará de indiscutible aplicación.

Dicho de otra forma, si la Comunidad autónoma no despliega su potestad reglamentaria fundamentada en su capacidad auto organizativa, como han hecho, por ejemplo, Galicia y en menor medida, Andalucía, Cataluña o Baleares, la solución es que se aplique la Resolución de la AEAT (entendida como normativa estatal) para evitar que el contribuyente quede inerte ante la inspección autonómica.

De esta forma, en todos aquellos casos en los que no exista una norma autonómica que nos resuelva la cuestión- y ello ocurre de forma llamativa en el Principado de Asturias, Cantabria o Murcia y en otras Comunidades autónomas en aspectos puntuales- consideramos aplicable la Resolución de la AEAT en cuanto que ello redundaría directamente en el ejercicio de sus derechos y garantías de los contribuyentes autonómicos.

Segundo: la necesidad de adoptar fórmulas de trabajo en equipo por parte de la inspección autonómica en los que cada interviniente tiene definido su ámbito competencial y funcional.

A la vista de la normativa estatal que resulta aplicable al ejercicio de las competencias en materia de inspección tributaria en el ámbito de los tributos totalmente cedidos, la siguiente conclusión a la que llegamos es que, como ocurre en el ámbito del Estado, también en el autonómico ha de prevalecer el principio general expuesto en la

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de que las labores de comprobación e investigación habrán de llevarse a cabo preferentemente *“en fórmulas de trabajo en equipo”*.

Si bien es cierto que en el ámbito autonómico no hay necesidad de reproducir una estructura idéntica a la de la AEAT- de hecho como hemos visto cada Comunidad autónoma ha optado por una fórmula de organización específica (más o menos desarrollada)- resulta claro que el Área o Servicio de Inspección deben estar estructurados y jerarquizados de esta forma u otra, en cuanto que las funciones que se atribuyen a los órganos inspectores dentro del procedimiento son diferentes y deben desarrollarse por órganos distintos que el contribuyente debe conocer de antemano y de forma fehaciente (artículo 34 LGT), en aras al respeto de su seguridad jurídica.

Dicho de otra forma, cualquiera que sea la estructura organizativa que mantenga la Comunidad autónoma que, en principio, no sería cuestionable en base a su capacidad auto organizativa, habrá de identificarse necesariamente, como ocurre en el ámbito estatal, con una fórmula de trabajo en equipo debidamente ordenada y jerarquizada a través de Equipos, Departamentos, Unidades...(o cualquier otra forma de organización que se estime conveniente más o menos estratificada) de los que formarán parte, normalmente, un jefe, uno o varios actuarios, otros funcionarios y personal del Ente regional que colaboran con él¹⁵⁶. A cada uno de ellos les corresponderán competencias específicas, en cuyo reparto se tienen en cuenta criterios territoriales, de complejidad o de tipo económico, sin que, ateniéndonos al mandato legal que requiere la fórmula de trabajo en equipo, quepa admitir que un único funcionario ejercite de forma unipersonal todas las labores inspectoras por las razones que se expondrán en las siguientes conclusiones.

La estructura que se fije, tendrá como cometido la labor de comprobación e investigación, o lo que es lo mismo, la instrucción del procedimiento inspector, en la que cada órgano que interviene tiene sus funciones encomendadas y su ámbito de actuación delimitado.

Debemos reiterar aquí el contenido del artículo 7 de la Resolución de la AEAT conforme al cuál *“sólo los Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda y Agentes de la Hacienda Pública (...) tendrán las atribuciones y facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo”*.

Nos gustaría resaltar, para finalizar, que todas las figuras que se mencionan, Inspectores, Técnicos de Hacienda y Agentes son **funcionarios**.

Tercero: la necesidad de determinar una “Jefatura” en la estructura elegida.

El tercer aspecto importante es que, de la interpretación del RGIT y de la Resolución de la AEAT que antes expusimos a grandes rasgos, la estructura elegida, reciba el nombre que reciba,- Equipo, Departamento, Unidad....- se dirigirá necesariamente por un Inspector de Hacienda o por un Técnico de Hacienda¹⁵⁷. El funcionario elegido tendrá la

156 La Resolución de la AEAT señala en el apartado 4.1 que *“Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a las Dependencias Regionales de Inspección serán desarrolladas, con carácter general, por los Equipos y Unidades del Área de Inspección. Estos Equipos y Unidades podrán asimismo realizar otras actuaciones inspectoras”*.

157 Afirma J. CALVO VÉRGEZ que *“la dirección de las actuaciones inspectoras corresponde siempre a los órganos de inspección, debiendo decidir aquellos funcionarios que tramiten el procedimiento el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse”* en CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, ob., cit., pág. 61.

condición de Jefe de la misma, y se ocupará de ordenar, distribuir y controlar las funciones y actuaciones que, dentro de la instrucción del proceso inspector, haya de realizar él mismo o los Inspectores y Técnicos de Hacienda que se integren en estas estructuras. (punto 6 de la Resolución de la AEAT)¹⁵⁸.

Asimismo, se le atribuye a quien ostente la condición de Jefe de la estructura en equipo que se conforme, la función de **firmar las actas** que resulten de las actuaciones inspectoras, si bien en el caso de existir una asignación de firma que deberá ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará a la misma- el acta se firmará por el **funcionario** asignado y, **“en todo caso”**, por el Jefe del Equipo, Unidad....etc., debiendo ambos, a tal efecto, y en aras al cumplimiento de los derechos y garantías que asisten al mismo, habrá de estar perfectamente identificados por el contribuyente.

Llamamos la atención especialmente sobre el hecho de que quienes suscriben el acta han de ser necesariamente funcionarios, tal y como contempla en el artículo 185.2 del RGIT al afirmar que **“las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario”**, funcionario que, a tenor de expuesto, tendrá la condición de Inspector o Técnico de Hacienda, sin que quepa ningún otro tipo de sujetos a los que no se les atribuye esta función inspectora. La Resolución de la AEAT, concreta más y exige la firma por aquellos de dichos funcionarios que ostenten la condición de Jefes de Equipo o Unidad (apartado 8).

Así las cosas, en el desarrollo del procedimiento inspector autonómico, se habrá de ser especialmente riguroso a la hora de atribuir funciones inspectoras solamente al personal capaz de llevar a cabo las mismas, teniendo en cuenta lo previsto por las normas reseñadas¹⁵⁹.

Cuarto: la especial atención a la firma de actas.

A la vista de lo anterior, se exige que la firma del acta se realice necesariamente por un **funcionario** entendiendo por tal una persona vinculada a la Administración autonómica por una relación de empleo regulada por el Derecho administrativo que podría ser de carrera o interino¹⁶⁰.

158 Tomando de ejemplo el caso de Galicia, única Comunidad autónoma que ha aprobado una norma autonómica pareja a la Resolución estatal, vemos que se reproducen el mismo patrón apuntado. De esta forma, la estructura de la inspección de la ATRIGA cuenta con dos tipos de órganos: el Área de Inspección Tributaria, que cuenta con el Departamento de Inspección Tributaria, configurado, a su vez, en unidades centrales de inspección (esfera central) y las unidades de Inspección Tributaria integradas dentro de las Delegaciones de la Agencia Tributaria de Galicia, admitiéndose la posibilidad de Equipos de inspección (esfera territorial). Las unidades centrales de inspección se integran por el jefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el jefe de área de Inspección Tributaria, mientras que las unidades de Inspección Tributaria lo hacen por el jefe de unidad, subjefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el jefe de área de Inspección Tributaria. En su caso los Equipos de Inspección se forman por el número de funcionarios de la escala técnica de finanzas que en cada caso se determine, designándose a uno de ellos como jefe de equipo, que podrán realizar totalmente y ultimar actuaciones inspectoras suscribiendo las actas correspondientes con respecto a los hechos impositivos y límites cuantitativos que se establezcan por resolución del director de la Agencia Tributaria.

159 Sobre la importancia del ejercicio de la función pública de gestión tributaria, Vid. PITA GRANDAL, A.M.: “La Agencia Estatal de Administración tributaria”, ob., cit., pág. 372 y 373.

160 En el primer caso, accede en virtud de nombramiento legal para el desempeño de plazas de plantilla clasificadas en los Grupos correspondientes, se hallen vinculados a la Administración autonómica por una relación de servicios profesionales de carácter permanente; en el supuesto del interino debe existir un nombramiento legal, que les habilite para ocupar temporalmente plazas vacantes en la plantilla de la Administración autonómica, en tanto no se provean por funcionarios de carrera o les sustituyan en sus funciones en los supuestos de licencias o permisos y en las situaciones de servicios especiales.

Consecuencia de ello, el personal laboral de la Administración autonómica, (vinculado a la misma por una relación contractual, por tiempo indefinido o de duración determinada, regulada por el Derecho del Trabajo), conforme a lo dispuesto en el artículo 185.2 del RGIT antes reseñado, cuya interpretación no da cabida a dudas, **nunca podría firmar un acta de inspección** y de hacerlo la misma resultaría afectada de **nulidad radical** por falta de competencia¹⁶¹.

Por lo tanto, y en virtud de lo dispuesto en la normativa estatal que resulta aplicable, los Técnicos Superiores o de Grado Medio adscritos a los Organismos autonómicos, al no ser funcionarios, no pueden bajo ningún concepto suscribir el acta que culmina el procedimiento inspector. En el caso, de que se diera esta circunstancia, es decir, que el acta se firme por un contratado laboral, las actuaciones resultarían nulas, al conculcar la legalidad vigente, lo que supondría la nulidad en cadena de las liquidaciones resultantes de las actuaciones llevadas a cabo y firmadas por el órgano incompetente¹⁶².

Resulta esencial entonces que el contribuyente pueda identificar al actuario y su condición de **funcionario**, a la que se añade la de Jefe de Equipo, Unidad..., para cumplir el mandato del RGIT y de la Resolución de la AEAT, sin olvidar que el artículo 34 de la LGT le confiere derecho a ello en aras al respeto de la seguridad jurídica y a que se cumplan los derechos y garantías que asisten al contribuyente en el proceso inspector que se debe llevar a cabo, exclusivamente, por aquellos a quienes la normativa otorga la función inspectora.

Al hilo de esta cuestión, se planteó en su momento si los subinspectores podían no solo instruir el procedimiento, sino también firmar el acta correspondiente o si, por el contrario, la firma del acta por un subinspector suponía la nulidad de lo actuado por falta de competencia funcional de éste. La figura del subinspector se ha sustituido por la de Técnico de Hacienda¹⁶³ por lo que podría reproducirse tal polémica con estos funcionarios.

Pese a que las sucesivas reformas de la Resolución de la AEAT han eliminado cualquier referencia explícita al papel de los subinspectores, es llamativo señalar que la Resolución de la AEAT de 16 de febrero de 1996, establecía que *"los subinspectores adscritos a los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección desarrollarán las actividades de apoyo y colaboración que procedan e intervendrán en las correspondientes actuaciones inspectoras desarrollando las actividades que les sean encomendadas"*.

A tenor de la dicción de este precepto la jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la competencia de los subinspectores para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, aceptando la competencia de los mismos para efectuar estas actuaciones en tanto en cuanto tales subinspectores se encuentren integrados en los Equipos a

161 Traemos a colación la advertencia que J.J. FERREIRO ya hizo cuando se creó la AEAT como Ente separado de la Administración del Estado, de que la gestión de intereses públicos, como lo son en este caso los derivados de la función inspectora, se lleve a cabo por particulares que puedan contratarse junto a los funcionarios adscritos a la AEAT (Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración tributaria", REDF (Civitas), núm. 71, 1991, pág. 403).

162 Llega a la misma conclusión ABAJO ANTÓN, LM.: La empresa ante la inspección fiscal, FC Editorial, 1999, pág. 159.

163 Con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, se crean los Cuerpos Técnicos del Ministerio de Hacienda, entre los que se encuentra el Cuerpo Técnico de Hacienda, adscrito a la AEAT cuya funciones serán las relativas a la gestión, inspección y recaudación del sistema tributario estatal y del sistema aduanero.

los que corresponde la Inspección acordada¹⁶⁴. Y es que la necesidad de que los subinspectores (ahora Técnicos de Hacienda) se integren en tales Equipos viene dada porque en base al principio de jerarquía que ha de regir necesariamente los mismos, por encima de ellos hay un Jefe de Equipo que, como ya hemos dicho, necesariamente ha de ser un Inspector de Hacienda o un Técnico de Hacienda, funcionarios a los que corresponden determinadas actuaciones, entre las que están, como hemos visto, la firma de actas.

Obviamente, y conforme a las normas que regulan el procedimiento inspector y la atribución de funciones dentro del mismo, parece lógico pensar que los subinspectores, aunque en el actualidad no se establezca expresamente en la Resolución de la AEAT, deben realizar preferentemente las mismas “**labores de apoyo y colaboración**” que antes tenían encomendadas, respetando un principio de jerarquía que ha de regir la composición de dichos equipos o unidades de inspección en los que es el jefe de las mismas, quien tiene la responsabilidad de firmar el acta correspondiente.

No obstante, es cierto que por razones debidamente justificadas, puede decidirse atribuir por el órgano competente¹⁶⁵, la comprobación e investigación de la situación tributaria al funcionario o funcionarios de la inspección (Inspectores o Técnicos de Hacienda)¹⁶⁶ que hubieran realizado de manera efectiva las mismas, e incluso asignarle la firma de la propuesta de regularización resultante de sus actuaciones, asignación de firma que conforme a lo previsto en el artículo 8.3.3. de la Resolución de la AEAT “*sólo procederá tras efectuar un análisis detallado del contenido de la propuesta de regularización, los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente y las precisiones que, en su caso, requiera el Jefe de Equipo o de Unidad del actuario*”.

Llegado el caso, conforme a lo previsto en el punto 8.1.1. de la Resolución de la AEAT, resultará absolutamente necesaria la autorización del Jefe de la estructura autonómica que corresponda (Unidad, Equipo, Departamento...), que se reflejará en el oportuno visto bueno del Acta, además de adjuntar al acta la correspondiente asignación que habrá de ser previa o simultánea al acto de firma con el fin de garantizar al obligado tributario que quien suscribe esta última está autorizado para ello.

164 Cfr. Sentencia de 23 de mayo de 2006 y, en la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 14 de octubre y de 27 de octubre de 2010. A tal respecto, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2012, que recoge entre otras entre otras la doctrina emanada, en las Sentencias núms. **366/08, de 9 de abril (RTC 2008, 366)**, **405/08, de 17 de abril (RTC 2008, 405)**, y **591/08, de 3 de junio (RTC 2008, 591)**, realiza las siguientes consideraciones acerca de los vicios del procedimiento derivados de la actuación de un funcionario con categoría de subinspector en calidad de actuario: *Primera, que la actuación del subinspector debe enmarcarse dentro del ámbito de la encomienda de gestión, prevista en el apartado Diez - 2 a) de la Resolución de 16 de abril de 1999 de la AEAT, congruente con el art. 15 de la Ley 30/92.*

Segunda, que ello no obsta a que concurriera una asignación de firma, prevista en el punto f) del mismo apartado, congruente con el art. 16 de la Ley 30/92, por cuanto en ambos casos se trata de técnicas de auxilio en la gestión y en el ejercicio de las competencias propias.

Tercera, que en consecuencia no es exacta la conclusión que parece desprenderse de la demanda en el sentido de que en el acta, y por tratarse de encomienda de gestión, debería constar en todo caso la firma del titular de la competencia, y sí por el contrario cabe el mero visto bueno previsto en el ya dicho punto f), que en la medida en que implica una validación de los auxilios de ambas clases a que se ha hecho referencia, queda convalidada por el Acuerdo del Jefe de la Dependencia que dictó la resolución”

165 En el ámbito estatal la asignación de firma se otorgará por el Jefe de Equipo o de Unidad atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria (punto 8.3.3. de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo) lo que a falta de regulación autonómica expresa trasladaría esta misma función al Jefe de la unidad.... correspondiente.

166 Señala el punto 8.3.2 de la Resolución de AEAT de 24 de marzo de 1992 que “*los Jefes de Equipo de las Dependencias Regionales de Inspección podrán asignar la firma de las propuestas de regularización resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación a los Inspectores de Hacienda, así como a los Técnicos de Hacienda que no ocupen puestos de entrada siempre que, en ambos casos, hubieran realizado de manera efectiva la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas*”.

En definitiva, ya sea como actuario, ya imprimiendo un visto bueno sobre las actuaciones llevadas a cabo por los funcionarios que pudieran tener asignada la firma, en el acta deberá reflejarse la firma del Jefe de la estructura en equipo autonómica correspondiente sin que, en ningún caso, los subinspectores (ahora, Técnicos de Hacienda) puedan rebasar sus posibilidades funcionales en el ámbito de las competencias propias del órgano al que pertenecen, ni realizar funciones reservadas a otros órganos- como lo sería firmar las actas sin tener en cuenta las premisas anteriores- so pena de que dichas actuaciones estén viciadas de nulidad, que acarrearía también la de las liquidaciones que se firmen como consecuencias de ellas.

Ni que decir tiene que desde un punto de vista de formal si la Comunidad autónoma no ha aprobado un modelo específico de Actas¹⁶⁷, tendrá que atenerse al modelo estatal aprobado por la AEAT¹⁶⁸ que sería el modelo que debe aplicarse, mientras no exista uno propio debidamente aprobado.

Quinto: la figura del Inspector- jefe y la atribución de sus funciones en el ámbito autonómico.

Ante la eventual inexistencia de normativa autonómica propia se impone que, utilizando la LGT y el RGIT y la Resolución de la AEAT, en el ámbito autonómico deba identificarse necesariamente la figura del Inspector jefe- reciba la denominación que reciba- al que deben atribuirse las funciones que tiene reconocidas en el artículo 5.2 de la Resolución de la AEAT. Por lo tanto, en el desarrollo del procedimiento inspector le corresponderá, además de ordenar el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación del obligado tributario, o cualquier otro acuerdo que finalice el procedimiento.

Como premisa previa, y conforme a lo que hemos sostenido en las conclusiones anteriores, las liquidaciones dictadas por este órgano resultantes del desarrollo de un procedimiento inspector en el que se regularice la situación del obligado tributario, solo podrán dictarse cuando la función inspectora previa y necesaria para llegar a las mismas se haya realizado, en todos sus términos, por los órganos competentes para ello, conforme a las normas que reglamentan las actuaciones de la inspección. Por el contrario, si las liquidaciones tienen su origen en actuaciones inspectoras que resulten nulas por falta de competencia del actuario en cualquiera de los aspectos ya reseñados, también serían nulas.

Por último, también corresponde a este órgano, en su caso, autorizar el inicio de los expedientes sancionadores en aquellos casos en los que la normativa reglamentaria exija dicha autorización, y dictar los actos de imposición de sanción que correspondan como consecuencia de esta última.

Llegados a este punto, solo queda insistir en que la falta de acción regulatoria por parte de las Agencias tributarias autonómicas sobre aquellos aspectos del procedimiento de inspección tributaria relativos a la organización y atribución de competencias a los órganos inspectores se subsana por la aplicación necesaria de la normativa

167 Como ha hecho la mayoría de ellas, v.gr. Resolución de 16 de junio de 2008, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Tributos de la Administración tributaria de Canarias; Resolución de 7 de marzo de 2007, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de los Tributos de la Generalitat valenciana; Resolución de 22 de febrero de 2008, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Tributos de la Comunidad autónoma de Extremadura; Resolución EFC /2432/ 2010, de 29 de junio, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección tributaria de la Agencia tributaria de Cataluña (D.O.G.C de 21 de julio) o Resolución de 29 de diciembre de 2011 de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Hacienda de la Xunta de Galicia (D.O.G de 9 de enero de 2012).

168 Resolución de 29 de noviembre de 2007 de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de los Tributos que desarrolla el artículo 176 del RGIT.

estatal que regula estas cuestiones, en concreto, la LGT, el RGIT y la Resolución de la AEAT mencionada a lo largo de este estudio con el fin de salvaguardar los derechos y garantías exigibles dentro del procedimiento inspector estatal que, deben reproducirse sin ambages en el ámbito regional.

