

COLECCIÓN DE FISCALIDAD

INCONGRUENCIA Y RETROACCIÓN DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco*

2013


BOSCH EDITOR

ÍNDICE

Presentación	13
Prólogo	15
CAPÍTULO I	
CONGRUENCIA-INCONGRUENCIA	
I. Introducción.....	27
II. Tutela judicial efectiva: Resolución congruente.....	29
III. Recurso de Anulación.....	37
IV. Congruencia de las Resoluciones Tributarias	43
V. Iura novit curia.....	57
VI. Responder a todas las alegaciones.....	67
VII. No constituye error de hecho.....	71
VIII. Expedientes sancionadores	73
IX. Derechos que vulnera la incongruencia	75
X. Clases de incongruencia.....	83
1. Incongruencia omisiva	84
2. Incongruencia extra petitum.....	100

3. Incongruencia ultra petitem	105
4. Incongruencia por error	108
XI. ¿Qué supone la incongruencia omisiva?	111
XII. ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia omisiva?	113
XIII. ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia ultra petita?	121
XIV. Supuestos en los que no cabe apreciar incongruencia	123
XV. Cuestiones no planteadas por los interesados – Nuevas alegaciones (art. 59 del RD 520/2005)	133
XVI. Reformatio in peius	143
XVII. La congruencia en vía administrativa	149
XVIII. La congruencia en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa	153
XIX. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales (Reclamaciones económico-administrativas)	159

CAPÍTULO II

RETROACCIÓN DE ACTUACIONES

I. Introducción	163
II. Normativa que prevé la retroacción de actuaciones	173
1. LGT	173
2. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa	181
3. 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	184

III. Distinción entre defecto formal y defecto de fondo	187
IV. Casuística.....	193
V. La retroacción de actuaciones en la comprobación de valores .	235
VI. Doctrina del tiro único.....	259
1. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (Doctrina del tiro único)	260
2. La STS de 19 de noviembre de 2012 (Fin de la doctrina del tiro único)	286
VII. Principios y límites que pueden ser vulnerados por la retroac- ción	293
VIII. Principios que permiten la retroacción.....	313
IX. Consecuencias de la retroacción de actuaciones.....	315
1. Prescripción	315
2. Intereses de demora	320
Bibliografía	323
Jurisprudencia	325

PRÓLOGO

De un tiempo a esta parte los aspectos procedimentales que rodean a la tributación han adquirido un papel muy relevante. Por ello, cada vez son más frecuentes las publicaciones que tienen por objeto su estudio. El hecho de que se haya puesto el foco en el derecho tributario formal ha motivado que los derechos de los contribuyentes hayan ganado visibilidad. En buena medida, se deben a los Tribunales los avances que en ese campo se han producido, de ahí que sea oportuno el enfoque eminentemente jurisprudencial de la monografía de Orena Domínguez, *Incongruencia y retroacción de actuaciones tributarias*. Ese enfoque constituye una seña de identidad de gran parte de las publicaciones del autor.

Como muestra de ese estado de cosas, resulta significativa determinada doctrina jurisprudencial sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la tutela judicial efectiva. Como se sabe, el artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa establece que en los escritos de demanda y contestación deberán consignarse con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, hayan sido o no planteados ante la Administración. Este artículo ha dado pie a demasiadas interpretaciones formalistas, de suerte que muchas de ellas se han revelado contrarias al principio de tutela judicial efectiva. Como recuerda la STC 155/2012, de 16 de julio, en relación con el grado de vinculación entre las alegaciones formuladas en la vía administrativa y en el proceso contencioso-administrativo, el TC tiene ya una consolidada doctrina, de la que resulta exponente la

STC 180/2005, de 4 de julio, según la cual no resulta atendible «desde la óptica constitucional que nos es propia la consideración del carácter revisor de la jurisdicción Contencioso-Administrativa más allá de la necesidad de la existencia de una actuación administrativa en relación a la cual se deducen las pretensiones procesales para un enjuiciamiento pleno por parte de los órganos judiciales de la actuación administrativa, eso sí, dentro de lo aducido por las partes (art. 43 de la Ley de la jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 y art. 33 LJCA 1998), las cuales podrán alegar cuantos motivos procedan, aun cuando no se hayan expuesto ante la Administración (art. 69.1 LJCA 1956 y art. 56.1 LJCA 1998). Y es que, sobre el carácter pleno de la jurisdicción Contencioso-Administrativa y la falta de vinculación estricta a los motivos alegados en la vía administrativa si se quiere respetar el derecho a la tutela judicial efectiva, ya se ha pronunciado este Tribunal en más de una ocasión». En aplicación de dicha doctrina sigue diciendo la citada STC 155/2012, se han estimado diversos recursos de amparo, así, «en la STC 75/2008, de 23 de junio, otorgamos el amparo deducido frente a una resolución judicial que consideró ajustada a Derecho la desestimación de una reclamación económico-administrativa porque el demandante no había formulado en ella alegación alguna, y que, por esta razón, no entró a conocer de los motivos esgrimidos frente al acto originario (una sanción en aquel caso). Razonábamos a tal efecto que la decisión de la demandante de no formular de alegaciones ante el órgano económico-administrativo supuso sólo la pérdida de la oportunidad de que el mismo hubiera dictado resolución favorable a sus intereses, pero no la de la oportunidad de obtener dicha resolución en la vía judicial. Lo que determinó la concesión del amparo fue la consideración de que el tenor del art. 56.1 LJCA, al permitir a quien interpone el recurso Contencioso-Administrativo alegar en la demanda cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración, no autorizaba al órgano judicial a eludir un pronunciamiento de fondo sobre los motivos aducidos en la demanda Contencioso-Administrativa para fundamentar la pretensión anulatoria del acto originario sin cercenar el derecho fundamental de aquélla a la tutela judicial efectiva».

El mismo criterio, continúa diciendo la STC 155/2012, «hemos seguido en la posterior STC 25/2010, de 27 de abril, caso en el cual, quien ante nosotros solicitaba amparo se había visto privada de un pronunciamiento

de fondo sobre las pretensiones ejercitadas en un recurso Contencioso-Administrativo interpuesto contra una liquidación tributaria frente a la que se había deducido una reclamación económico-administrativa en la que no se habían formulado alegaciones. En dicha Sentencia (fundamento jurídico 4) declaramos que «sin perjuicio de la legitimidad constitucional de la carga procesal consistente en agotar una vía administrativa previa a la interposición del recurso Contencioso-Administrativo, conviene recordar que el art. 56.1 LJCA permite alegar en la demanda cuantos motivos procedan para fundamentar las pretensiones deducidas, «hayan sido o no planteados ante la Administración» (STC 75/2008, de 23 de junio, F. 4)». Concluyendo que el hecho de que el entonces demandante de amparo, una vez satisfecha la carga procesal de interponer la preceptiva reclamación económico-administrativa previa al recurso Contencioso-Administrativo, dejase de formular alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, «no autoriza al órgano judicial a eludir, como lo ha hecho, un pronunciamiento de fondo sobre los motivos aducidos en la demanda para fundamentar la pretensión anulatoria del acto (administrativo)» y que la omisión del pronunciamiento de fondo había producido «una restricción desproporcionada y contraria al principio *pro actione* del derecho fundamental del demandante a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en su vertiente de acceso a la justicia».

Las cuestiones formales tienen su razón de ser en el mundo del derecho, y, por ende, en el proceso contencioso-administrativo, pero los formalismos excesivos son contrarios a la tutela judicial efectiva. En efecto, reiteradamente ha manifestado el Tribunal Constitucional que «el derecho a la tutela judicial efectiva comprende el de obtener una resolución fundada en Derecho sobre el fondo de las cuestiones planteadas, sea o no favorable a las pretensiones formuladas, si concurren todos los requisitos para ello. De ahí que sea también respetuosa con este derecho fundamental una resolución judicial de inadmisión o de desestimación por algún motivo formal, cuando concorra alguna causa de inadmisibilidad y así lo acuerde el Juez o Tribunal en aplicación razonada de la misma». El TC, cuando los formalismos han sido excesivos, no ha dudado en conceder el amparo solicitado por los justiciables. En muchas ocasiones el caballo de batalla son los contornos del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa. En ese sentido, quizás a nivel teórico esté claro el signi-

ficado del término motivos contenido en el artículo 56.1 LJCA, pero en la práctica no lo está; la significación de dicho término es muy controvertida de manera que un entendimiento equivocado de la cuestión puede echar por tierra las pretensiones del recurrente.

El artículo 56.1 LJCA permite el planteamiento de alegaciones no suscitadas en la vía administrativa (STC 177/2003, de 13 de octubre). Pero el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, a veces, perturba la solución, de manera que cuando el Juzgador rechaza el examen de las alegaciones planteadas por la demandante de amparo acudiendo a una concepción del carácter revisor de la jurisdicción Contencioso-Administrativa excesivamente rígida y alejada de la que se deduce de la propia Ley, se cercena injustificadamente el derecho constitucional de la actora a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida (STC 133/2005, de 23 de mayo).

La cuestión, insistimos, a nivel teórico está clara, reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 4 abril 2008) que el carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. Si bien, se asegura en esta Sentencia, «sí pueden ser alegados en favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, correspondiendo la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada. La necesaria congruencia entre el acto administrativo impugnado y la pretensión deducida en el proceso administrativo, exigida por el carácter revisor de la actuación administrativa que le confiere el art. 106.1 de la Constitución, impone que no se varíe esa pretensión introduciendo cuestiones nuevas sobre las que no se ha pronunciado la Administración, de manera que la desviación procesal se produce cuando la petición de la parte demandante en vía administrativa no coincida con la postulada ante el órgano jurisdiccional».

En demasiadas ocasiones se olvida que el contencioso-administrativo es un auténtico proceso, y, por tanto, si en él se realizan nuevas alegaciones éstas han de valorarse adecuadamente, lo que no se puede hacer es ignorarlas con la excusa de que en sede judicial solo se revisa lo actuado en sede administrativa. Así, la STC 158/2005, de 20 de junio, declara que mientras los hechos no puedan ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden sumarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. Por su parte, la STC 133/2005, de 23 de mayo, asevera que el órgano judicial debe pronunciarse sobre la cuestión planteada siempre que no exista discordancia entre lo solicitado en la vía administrativa y la contencioso-administrativa al no alterarse en todo o en parte el acto administrativo que la demandante señala como el impugnado una vez acude a los Tribunales ni interesarse la nulidad de otros actos.

En nuestra opinión, no debiera dejar a dudas que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 56.1 de la vigente LJCA, si en el ámbito del recurso contencioso-administrativo se esgrimen motivos no invocados en la vía administrativa no por eso el juez o tribunal debe abstenerse de entrar a valorar el fondo del asunto enjuiciado. Ello debemos ponerlo en conexión con la problemática que se suscita cuando, por distintos motivos, no se plantean alegaciones en el seno de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra un determinado acto y sin embargo si se formulan en sede judicial. La sorpresa para el recurrente es grande cuando el recurso contencioso-administrativo es desestimado sin entrar a conocer del fondo del asunto, con argumentos variados: que materialmente no se agotado la vía administrativa previa, que se ha vulnerado el principio de jurisdicción revisora, etc.

Sea cual sea el criterio que se tenga sobre el papel revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, ésta ya no puede ser concebida como un proceso al acto sino, fundamentalmente, como una vía jurisdiccional para la efectiva tutela de los derechos e intereses legítimos de la Administración y de los administrados (STC 136/1995, de 25 de septiembre). Solo un mal entendido rigor procesal puede conducir a que el reclamante no obtenga en vía jurisdiccional la revisión del acto de gestión como consecuencia de su propio comportamiento procesal en la medida que no ha formulado las mínimas alegaciones para obtener la revisión del acto de gestión en la vía económico administrativa.

Como puede comprobarse sobre esta cuestión existe ya una doctrina jurisprudencial consolidada, sin embargo, sobre otras materias las cosas no están tan claras, como vamos a ver, e incluso alguna de ellas puede re-abrirse. Con esta última referencia estamos remitiéndonos a la STEDH de 5 de abril de 2012, asunto Chambaz contra Suiza, que vuelve a poner de actualidad –en realidad nunca ha dejado de estarlo– el tema relativo a la obligación de colaboración en la gestión e inspección tributaria por parte de los contribuyentes y el derecho de éstos a no autoinculparse.

Otra cuestión necesitada de una doctrina jurisprudencial clara es la que se refiere al momento para aportar documentos y formular alegaciones en los procedimientos de gestión e inspección. Las normas tributarias de gestión e inspección establecen, por supuesto, que han de aportarse en un determinado momento, pero la pregunta es si pasado el mismo han de rechazarse o admitirse, y, por ende, entrar a valorarlos o no si se aportan o formulan con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación e incluso con ocasión de un recurso contencioso-administrativo. Como se sabe, a mediados del pasado año el Tribunal Supremo se pronunció sobre esta cuestión en una sentencia fechada el 20 de junio, –que cuenta con votos particulares, lo cual da idea de la complejidad del debate–, se expresa en estos términos: «el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aún cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, que tras señalar en su apartado 1 que «en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación

de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración», dispone en el apartado 3 que «con la demanda y la contestación las partes acompañaran los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren», y en el apartado 4 que «después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar».

Por otro lado, hace unos meses también se ha pronunciado el Tribunal Supremo, concretamente el 19 de de noviembre de 2012, sobre una cuestión igualmente controvertida, no en vano también cuenta con votos particulares, cual es si la Administración Tributaria puede volver sobre sus pasos y dictar un nuevo acuerdo en los casos en los que un acuerdo anterior haya sido judicialmente anulado. El debate no está, ni mucho menos, cerrado, sobre todo si se trata de revisar acuerdos sancionadores. En este sentido, se podría traer a colación en contra de esa posibilidad, cumpliéndose determinadas condiciones, tanto el Convenio Europeo de Derechos Humanos como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión (C 364/20 Diario Oficial de las Comunidades Europeas 18.12.200). Ese es lo que lleva a cabo la STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2012 para fundamentar su postura contraria a la retroacción de actuaciones, por considerar que ello puede ser contrario a la exigencia de una respuesta judicial tempestiva ante un litigio.

En este sentido, conviene recordar la STJUE de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, asunto C-617/10. La «Carta» define su ámbito de aplicación en su artículo 51, apartado 1, según el cual sus disposiciones se dirigen a los Estados miembros *únicamente cuando apliquen el Derecho*

de la Unión. Por su novedad, resulta oportuno recoger los apartados en los que se recoge su parecer sobre ese extremo:

«18 De este modo, dicho artículo de la Carta confirma la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la medida en la que la acción de los Estados miembros debe ser acorde con las exigencias derivadas de los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión.

19 En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en esencia, los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas. El Tribunal de Justicia ya ha indicado que, por este motivo, no puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del Derecho de la Unión. Por el contrario, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe proporcionar, en el marco de una remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo cumplimiento debe garantizar (véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 18 de junio de 1991, ERT, C-260/89, Rec. p. I-2925, apartado 42; de 29 de mayo de 1997, Kremzow, C-299/95, Rec. p. I-2629, apartado 15; de 18 de diciembre de 1997, Annibaldi, C-309/96, Rec. p. I-7493, apartado 13; de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères, C-94/00, Rec. p. I-9011, apartado 25; de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, C-349/07, Rec. p. I-10369, apartado 34; de 15 de noviembre de 2011, Dereci y otros, C-256/11, Rec. p. I-0000, apartado 72, y de 7 de junio de 2012, Vinkov, C-27/11, Rec. p. I-0000, apartado 58).

20 Esta definición del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales de la Unión viene corroborada en las explicaciones relativas al artículo 51 de la Carta, explicaciones que, con arreglo al artículo 6 TUE, apartado 1, párrafo tercero, y al artículo 52, apartado 7, de la Carta, deben tenerse en cuenta para la interpretación de ésta (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, DEB, C-279/09, Rec. p. I-13849, apartado 32). Según las citadas explicaciones, «la obligación de respetar

los derechos fundamentales definidos en el marco de la Unión sólo se impone a los Estados miembros cuando actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión».

21 En consecuencia, puesto que los derechos fundamentales garantizados por la Carta deben ser respetados cuando una normativa nacional esté incluida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, no existe ningún supuesto comprendido en el Derecho de la Unión en el que no se apliquen dichos derechos fundamentales. La aplicabilidad del Derecho de la Unión implica la aplicabilidad de los derechos fundamentales garantizados por la Carta.

22 Cuando, por el contrario, una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas tal competencia (véase, en este sentido, el auto de 12 de julio de 2012, Currà y otros, C-466/11, Rec. p. I-0000, apartado 26).

23 Esta apreciación se corresponde con la que subyace al artículo 6 TUE, apartado 1, según el cual las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados. Del mismo modo, con arreglo al artículo 51, apartado 2, de la Carta, ésta no amplía el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión, no crea ninguna competencia o misión nuevas para la Unión, y no modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados (véase la sentencia Dereci y otros, antes citada, apartado 71)».

La Sentencia Åkerberg Fransson se pronuncia sobre la «Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea», y particularmente, sobre el principio *non bis in idem*, que se consagra en su artículo 50, en un supuesto en que se produce la sanción de las actividades ilegales que afectan a un recurso propio de la Unión (el IVA), por parte de un estado (concretamente Suecia). En dicha Carta se contiene un capítulo, el VI, dedicado a Justicia, en el que se consagra un catálogo de derechos llamados, como es natural, a dar mucho juego, y así, el artículo 47, recoge el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial en estos términos:

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y *dentro de un plazo razonable* por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar».

La retroacción supondrá una demora en el plazo para resolver. Esa demora puede, en ocasiones, ser tachada de excesiva, de ahí la importancia del pronunciamiento del Tribunal valenciano, en la medida en que destaca que la incorporación sustancial de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, «los positiviza de tal forma que, su inserción en el Tratado objetiva una vocación nueva de los derechos fundamentales, ya no son un mero límite, obligación de no violar los mismos, después del Tratado de Lisboa se impone la obligación de promover su aplicación Art. 51.1 CDFUE, por lo que en lo que aquí interesa el órgano judicial deberá examinar el acceso de la parte a la tutela judicial en los términos expuestos y por ello abordar la exigencia de duración razonable».

No hace falta insistir en que los aspectos procedimentales en el ámbito tributario tienen mucha importancia, por ello será bien recibida esta nueva obra de Orena Domínguez, cuando, además, al igual que sus anteriores libros, *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial* (2002) y *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras* (2006), reúne valiosas aportaciones.

Isaac Merino Jara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU)