

---

# Procedimiento de inspección tributaria

---

PID\_00240281

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia Creative Commons de tipo Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0. Se puede copiar, distribuir y transmitir la obra públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no se haga un uso comercial y ni obra derivada de la misma. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>5</b>
<b>Objetivos.....</b>	<b>6</b>
<b>1. La inspección tributaria.....</b>	<b>7</b>
1.1. Concepto y fuentes normativas .....	7
1.2. Órganos de la inspección .....	9
1.3. Funciones y facultades de la inspección .....	12
<b>2. Iniciación del procedimiento de inspección.....</b>	<b>18</b>
2.1. Formas de iniciación del procedimiento .....	18
2.2. Efectos del inicio del procedimiento .....	19
2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras .....	20
2.4. Obligados a soportar las actuaciones inspectoras .....	23
<b>3. Desarrollo del procedimiento de inspección.....</b>	<b>26</b>
3.1. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras .....	26
3.2. Comparecencia del obligado tributario .....	28
3.3. Duración de las actuaciones inspectoras .....	33
<b>4. Terminación del procedimiento de inspección.....</b>	<b>36</b>
4.1. Las actas de inspección .....	36
4.2. Actas con acuerdo .....	41
4.3. Actas de conformidad .....	45
4.4. Actas de disconformidad .....	47
<b>5. Aplicación del método de estimación indirecta.....</b>	<b>49</b>
<b>6. Procedimiento para la declaración de fraude de ley.....</b>	<b>53</b>
<b>7. Otras disposiciones del procedimiento inspector.....</b>	<b>56</b>
<b>Actividades.....</b>	<b>59</b>
<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	<b>59</b>
<b>Solucionario.....</b>	<b>61</b>



## Introducción

Dado que, en el sistema actual de aplicación de los tributos, la mayoría de los deberes recaen sobre los obligados tributarios, se hace imprescindible para la Administración controlar la actuación de los mismos. Para lo cual es necesario, a su vez, disponer de un gran volumen de información tributaria.

Precisamente, una de las funciones más importantes de la inspección tributaria consiste en comprobar e investigar la situación tributaria de los obligados y, en función del resultado de esta actividad puede, incluso, llegar a practicar liquidaciones de deudas tributarias. En el ejercicio de estas potestades, la inspección cuenta con importantes prerrogativas.

Las consecuencias que pueden derivarse del procedimiento inspector para el obligado tributario pueden llegar a ser considerablemente gravosas: liquidación administrativa de la deuda y de los intereses de demora devengados, así como la eventual imposición de una sanción tras la tramitación del oportuno procedimiento sancionador. De ahí la necesidad de que la Administración tributaria respete el procedimiento legalmente establecido.

En este contexto, en determinadas circunstancias en las que se produce una inactividad por parte de la inspección, se prevén importantes efectos relacionados con la prescripción del derecho a liquidar la deuda o con la consideración de pagos o presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo: plazo máximo de duración de las actuaciones o interrupción injustificada de las actuaciones.

Las actas son los documentos emitidos por la inspección que ponen fin al procedimiento y pueden tener un doble contenido: la declaración de que la situación tributaria comprobada o investigada es correcta o, en caso contrario, la propuesta de liquidación. La principal clasificación de las actas atiende al criterio la conformidad o no del obligado tributario o el acuerdo al que se llegue con la Administración, que tiene efectos en la reducción del importe de la posible sanción que se le imponga.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Identificar las diferentes funciones que tienen asignados los órganos de la inspección de los tributos.
- 2.** Individualizar las prerrogativas a disposición de la inspección en el ejercicio de sus funciones.
- 3.** Comprender las formas de iniciación del procedimiento de inspección y las consecuencias que se derivan para el obligado tributario.
- 4.** Delimitar el alcance de las actuaciones inspectoras y los sujetos a quienes afectan.
- 5.** Distinguir las implicaciones del factor tiempo en el procedimiento de inspección.
- 6.** Comprender la importancia del acta de inspección y determinar sus clases y contenido.
- 7.** Dominar las consecuencias que tiene para el obligado tributario firmar un acta de conformidad, disconformidad o con acuerdo.
- 8.** Relacionar el procedimiento de inspección con el procedimiento sancionador.

# 1. La inspección tributaria

## 1.1. Concepto y fuentes normativas

El **procedimiento de inspección** tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se regularizará, si procede, la situación tributaria del obligado mediante la correspondiente liquidación<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Art. 145.1 LGT

El término inspección se utiliza con un doble sentido, tanto en la normativa como por parte de la jurisprudencia y la doctrina:

- Desde un punto de vista objetivo, es una función o actividad que tiende a comprobar e investigar los hechos con relevancia tributaria.
- Desde un punto de vista subjetivo, se trata del órgano que tiene atribuida dicha función.

### Evolución de la actividad inspectora

En el sistema tributario actual de gestión en masa, se han producido una serie de cambios en la actividad inspectora:

- La actividad de investigación de la inspección ha adquirido mucha relevancia, ya que se hace necesario controlar la actuación de los obligados tributarios en un sistema que se basa en la colaboración de dichos sujetos, que deben cumplir espontáneamente con sus deberes tributarios.
- Generalmente, los obligados tributarios pagan el tributo sin entrar en contacto con la Administración. Por lo tanto, la actividad inspectora es eventual.
- A la inspección se le han atribuido funciones de liquidación, anteriormente reservadas solo a los órganos de gestión. De actividad meramente probatoria, en la que sentaban los hechos y datos que servían de base para cuantificar el tributo, se ha pasado a una actividad aplicativa de las normas jurídicas: la inspección regulariza la situación tributaria del sujeto, al liquidar el tributo.
- Normalmente, son los órganos de inspección quienes desarrollan el procedimiento sancionador, puesto que por lo general las infracciones tributarias se descubren como consecuencia de la actividad inspectora. Ahora bien, la configuración del principio *ne bis in idem* y la regulación de los elementos procesales de los delitos tributarios han introducido cambios en esta función de la inspección.
- La inspección ejerce potestades sobre terceros, sujetos a deberes de colaboración por requerimiento expreso de la Administración: se trata de una facultad exclusiva de la inspección.

### Lectura recomendada

F. Guío Montero (1996). *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*. Valladolid: Lex Nova.

Se producen una serie de similitudes y de diferencias entre los procedimientos de gestión e inspección que conviene destacar.

Por un lado, el procedimiento de inspección tiene en común con el de gestión el ejercicio de potestades de control (la comprobación) y, asimismo, pueden culminar ambos procedimientos con el mismo acto resolutorio: la liquidación tributaria.

Se pueden citar, por otro lado, las siguientes **diferencias** entre ambos procedimientos:

- El carácter inquisitivo de los medios a utilizar en la comprobación desarrollada en la inspección frente a la ausencia de tal carácter en la comprobación formal ejercida en la gestión.
- La selección de los sujetos en el ámbito inspector frente al carácter masivo de los sujetos objeto de una comprobación en el procedimiento de gestión.
- Momento en el que se desarrollan: la gestión suele llevarse a cabo durante un período determinado de tiempo, coincidiendo con el final del período voluntario de pago de determinados impuestos; mientras que en el caso de la inspección no existe un período concreto, las actuaciones se desarrollan en tanto no prescriba el derecho a liquidar.
- El objeto de las actuaciones: en la gestión, se trata de una obligación tributaria concreta por el período impositivo concreto. En la inspección puede tener un alcance más amplio, si bien esta diferencia parece haberse desdibujado tras la vigente definición que el art. 148 LGT da sobre el alcance general de las actuaciones inspectoras.
- Las liquidaciones que se dictan tras un procedimiento de gestión son provisionales, mientras que las dictadas en un procedimiento inspector suelen ser definitivas.

**Las fuentes normativas que regulan la materia son las siguientes:**

a) En el ámbito estatal:

- La LGT del 2003 dedica el capítulo IV del título III a las "actuaciones y procedimiento de inspección".
- El desarrollo reglamentario de dichos preceptos se lleva a cabo por 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, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

b) En el ámbito autonómico:

- Respecto del IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, corresponden a las comunidades autónomas las funciones previstas en el art. 141 LGT, 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 (art. 58.1 Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

#### Consideraciones sistemáticas

La LGT del 2003 regula la inspección a continuación de la gestión. En cambio, la LGT de 1963 regulaba la recaudación tras la gestión, ya que desde un punto de vista lógico la liquidación es el presupuesto de exigibilidad de la deuda y, en el caso de las autoliquidaciones, la liquidación se produce de forma simultánea al ingreso.



- Existen disposiciones autonómicas dictadas en la materia, pero suelen regular aspectos orgánicos, esto es, de atribución de competencias y de organización de los servicios.
- c) En el ámbito local:
- Se aplica directamente la normativa estatal, de acuerdo con lo dispuesto en el TR de la LRHL (art. 12).

## 1.2. Órganos de la inspección

Se entiende por **órganos de inspección tributaria** los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el art. 141 LGT, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Art. 166.1 RGGIT

Cabe distinguir los siguientes **órganos** en materia de inspección:

- a) En el **ámbito estatal**, la AEAT desarrolla las funciones de inspección. En concreto, es el departamento de inspección financiera y tributaria el órgano que las desempeña. Dentro de dicho departamento, existen órganos centrales, que cumplen funciones de inspección centralizada y de obtención de información (oficina nacional de inspección, área de servicios especiales y auditoría, unidad central de información) y órganos de administración periférica (dependencias de inspección existentes en las diferentes delegaciones y administraciones de la Agencia).
- b) En el **ámbito autonómico**, las comunidades autónomas poseen sus propios órganos de inspección.
- c) En el **ámbito local**, asimismo, los entes locales poseen sus propios órganos de inspección, aunque pueden delegar dichas funciones en las diputaciones o comunidades autónomas. Además, cuando se trata de tributos locales gestionados por el Estado, es este quien desempeña las funciones de inspección, sin perjuicio de las formas de colaboración que se establezcan.

### Órganos de la inspección en el ámbito estatal

En el ámbito de competencias del Estado, según el art. 166.2 RGGIT, el ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

- Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT en los términos establecidos en la normativa aplicable.
- Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por RD Leg. 1/2004, de 5 de marzo, en la forma que se determine mediante orden del ministro de Economía y Hacienda, y sin perjuicio de las posibles actuaciones conjuntas que puedan realizarse con las entidades locales.

Los **órganos con funciones inspectoras de la AEAT**<sup>3</sup> ejercerán sus funciones respecto de los siguientes tributos:

<sup>(3)</sup>Art. 166.3 RGGIT

- Aquellos cuya aplicación corresponda a la Administración tributaria del Estado, así como sobre los recargos establecidos sobre tales tributos a favor de otros entes públicos.
- Los tributos cedidos de acuerdo con lo dispuesto en el art. 58.1 de 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, así como, en su caso, con lo dispuesto en las leyes reguladoras del régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión a cada comunidad autónoma.
- El impuesto sobre actividades económicas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de las Haciendas locales.

Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante **colaboración entre las distintas administraciones tributarias**, de oficio o a solicitud de la otra Administración. Cuando los órganos de inspección de una Administración tributaria conozcan hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras administraciones tributarias, los pondrán en conocimiento de estas y los acompañarán de los elementos probatorios que procedan<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Art. 167 RGGIT

#### **Colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones**

Las actuaciones inspectoras que tenga que efectuar una entidad local fuera de su territorio serán realizadas por los órganos competentes de su comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de esta, y por los órganos de la Administración tributaria del Estado o de la comunidad autónoma competente por razón del territorio en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación local.

Las actuaciones inspectoras que tenga que efectuar una comunidad autónoma fuera de su territorio serán realizadas, a solicitud de esta, por los órganos de inspección de la Administración tributaria del Estado o de la comunidad autónoma competente por razón de territorio, en función de las competencias correspondientes.

Los órganos de inspección comunicarán a otros órganos de la misma Administración tributaria cuantos datos conozcan con trascendencia para el adecuado desempeño de las funciones que tengan encomendadas. A estos efectos, tendrán en cuenta sus respectivas competencias funcionales o territoriales. Asimismo, los órganos de inspección deberán prestar la colaboración necesaria a otros órganos inspectores de la misma Administración tributaria.

#### **Los resultados de las actuaciones inspectoras**

Se documentarán en diligencia, a la que podrá acompañarse un informe si se estima conveniente, que se remitirá al órgano competente de la Administración pública correspondiente.

Las administraciones tributarias del Estado y de las comunidades autónomas podrán realizar **actuaciones y procedimientos de inspección coordinados**, cada una en su ámbito de competencias y de forma independiente, en relación con aquellos obligados tributarios que presenten un interés común o complementario para la aplicación de los tributos cuya inspección les corresponda<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Art. 168 RGGIT

#### **Inspecciones coordinadas con las comunidades autónomas**

Los órganos de las distintas administraciones tributarias que intervengan en las actuaciones y procedimientos inspectores coordinados podrán realizar actuaciones concretas

de modo simultáneo. Las administraciones tributarias implicadas tendrán acceso a toda la información y elementos de prueba obtenidos en las diferentes actuaciones y procedimientos de inspección coordinados en cuanto resulten relevantes para la resolución del procedimiento iniciado, para su ampliación o para el inicio de otros procedimientos de acuerdo con sus respectivas competencias.

La Administración tributaria que se proponga la realización de estas actuaciones o procedimientos dirigirá escrito motivado a la otra Administración con indicación de los obligados tributarios, conceptos y periodos que pretende comprobar y señalará los conceptos y periodos que solicita que se comprueben por la otra Administración. La Administración tributaria destinataria de la propuesta comunicará, en el plazo de un mes desde que reciba el escrito, si acepta o no la propuesta.

En la comunicación del inicio de las actuaciones al obligado tributario o del inicio del procedimiento de inspección que se notifique en último lugar, o en ambas si se inician simultáneamente, se informará al obligado tributario de que se trata de actuaciones coordinadas.

Las actuaciones y procedimientos inspectores coordinados se finalizarán de forma independiente por cada Administración tributaria. Las resoluciones o, en su caso, las liquidaciones que se practiquen en cada uno de ellos, solo serán recurribles de forma independiente.

Los **derechos y prerrogativas de los funcionarios de la inspección**<sup>6</sup> son los siguientes:

<sup>(6)</sup>Art. 142.4 RGGIT

- Son agentes de la autoridad. Lo cual tiene relevancia para determinar la responsabilidad administrativa o penal de quien ofrezca resistencia o cometa desacato con relación a su actuación.
- Deben ir provistos de un carné o identificación acreditativa. Tendrán que acreditar su condición, si se les requiere, fuera de las oficinas públicas (en conexión con el mismo derecho, de carácter general, de los obligados tributarios recogido en el art. 34.1.f LGT).
- En el ejercicio de sus funciones, pueden contar con el apoyo y protección por parte de las autoridades públicas.
- Los inspectores tienen la función de impulso del procedimiento y tienen la facultad de efectuar requerimientos a los sujetos inspeccionados y a terceros a quienes se solicite información de relevancia tributaria.

Por otra parte, los **deberes de los funcionarios de la inspección** son los siguientes:

- Deben respetar los principios constitucionales que inspiran la función pública en el desarrollo de su actuación (principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación).
- Deben respetar el deber de cortesía en sus relaciones con los contribuyentes.
- Deben tratarles con el debido respeto y consideración<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>Art. 34.1. j LGT

- Están obligados a informar de sus derechos y deberes tributarios a quienes vayan dirigidas sus actuaciones (art. 147.2 LGT, en conexión con el mismo derecho, de carácter general, recogido en el art. 34.1.ñ LGT).
- Deber de sigilo y secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo.
- Los datos obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras serán remitidos a la Autoridad Judicial o al Ministerio Fiscal, cuando los hechos puedan ser constitutivos de delito público.

En relación con el **personal inspector**, las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el art. 61.2 RGGIT (personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas<sup>8</sup>).

<sup>(8)</sup>Art. 169 RGGIT

### **Personal inspector**

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.

Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario.

### **1.3. Funciones y facultades de la inspección**

En la actualidad, las principales **funciones de la inspección**<sup>9</sup> son las siguientes:

<sup>(9)</sup>Art. 141 LGT

**a) Actividades de comprobación e investigación.** Son las funciones típicas y fundamentales de la inspección, de control de la veracidad y exactitud de los datos con trascendencia tributaria. La comprobación tiene por objeto la verificación de los hechos imponibles y sus circunstancias declarados por el obligado tributario. La investigación tiene por objeto descubrir hechos imponibles y sus circunstancias no declarados por el obligado tributario o declarados incorrectamente<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Art. 145.2 y 3 LGT

#### **La comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección**

Ambas tienen en común que utilizan medios inquisitivos, es decir, pueden acudir a medios externos, a diferencia de la comprobación formal de los órganos de gestión (que se limita a la comprobación de los documentos aportados). La competencia es exclusiva de la inspección.

La distinción entre comprobación e investigación, a efectos prácticos, no es relevante, dado que en ambas actuaciones se utilizan los mismos medios y el procedimiento es co-

mún. Además, se confunden o solapan, ya que al comprobar lo declarado, se investigará lo no declarado. Por lo tanto, la diferencia entre ellas es simplemente conceptual.

Por otra parte, la LGT también atribuye a la inspección competencias de comprobación formal o no inquisitiva.

### **La comprobación formal llevada a cabo por la inspección**

Esta competencia de comprobación formal no es exclusiva; también los órganos de gestión la tienen atribuida.

Asimismo, también pueden desarrollar actuaciones de comprobación limitada<sup>11</sup>, que está atribuida también a los órganos de gestión.

Igualmente, les corresponde desarrollar actuaciones de 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<sup>12</sup>.

<sup>(11)</sup>Art. 141.h LGT

<sup>(12)</sup>Art. 141.e LGT

**b) Actividades de obtención de información con trascendencia tributaria de terceros**, sujetos al deber de colaboración. Se trata de una actividad instrumental de las anteriores. La competencia es exclusiva de la inspección cuando esta colaboración debe prestarse previo requerimiento de la Administración (por captación).

**c) Actividad de liquidación tributaria.** Cuando, como consecuencia de una actividad de comprobación, debe regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos, corresponde dictar el acto administrativo de liquidación a la inspección. Con esta actividad culmina el procedimiento de inspección, ya que la liquidación es el principal acto resolutorio del procedimiento.

**d) Actividades de valoración.** Tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de acuerdo con los medios de valoración admitidos por el ordenamiento y en especial los del art. 57 LGT (comprobación de valores). Estas actuaciones pueden desarrollarse en el seno de una actuación de comprobación e investigación o al margen de ellas.

**e) Imposición de sanciones.** Esta actividad tiene lugar cuando, como consecuencia de la comprobación o investigación, se descubre la existencia de una infracción tributaria. Debe llevarse a cabo en un expediente independiente de las actividades comprobadoras o investigadoras. Puede englobarse esta función en la letra k del art. 141 LGT que se refiere a "las demás que se establezcan".

**f) Otras actividades accesorias.** Pueden citarse, por un lado, el asesoramiento e informe a los órganos de la Hacienda pública. Por otro lado, la información a los propios obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones al inicio de las actuaciones inspectoras. Y, finalmente, la realización de intervenciones tributarias permanentes o no, como sucede con los impuestos especiales de fabricación en los que, para asegurar el control, se establece un régimen de intervención en la propia fábrica.

En relación con estas cuestiones, es importante realizar un comentario sobre los **planes de inspección**. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad<sup>13</sup>.

<sup>(13)</sup>Art. 170 RGGIT

Cada Administración tributaria integrará en el **plan de control tributario** a que se refiere el art. 116 LGT, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

### Los planes de inspección

En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por RD Leg. 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en el RGGIT.

En el ámbito de las competencias de la AEAT, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa. Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación, se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, estas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 58.1 de 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, las correspondientes administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos.

### Planes en curso de ejecución

El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

En relación con las **facultades de la inspección de los tributos**, el RG-GIT le dedica la sección III del capítulo I del título V, compuesto por tres preceptos (arts. 171 a 173 RGGIT) relativos al examen de la documentación de los obligados tributarios, la entrada y reconocimiento de fincas y la obligación de atender a los órganos de inspección.

Para realizar las actuaciones inspectoras, **se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios**<sup>14</sup>:

<sup>(14)</sup>Art. 171 RGGIT

- Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- Facturas, justificantes y documentos sustitativos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

#### **Examen de la documentación de los obligados tributarios**

La documentación se podrá analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza. Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 34.1.h LGT (derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por los obligados tributarios y que se encuentren en poder de la Administración).

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

#### **Obligación de facilitar la documentación**

Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación.

Por otro lado, los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la **facultad de entrada y reconocimiento** de los lugares a que se refiere el art. 142.2 LGT, cuando aquellas así lo requieran<sup>15</sup>.

<sup>(15)</sup>Art. 172 RGGIT

### Entrada y reconocimiento de fincas

En el ámbito de la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro, la autorización corresponderá al director general.

En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y el reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

Se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142.2 LGT prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el art. 146 LGT.

También es importante tener en cuenta que los **obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección** y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones<sup>16</sup>.

### Obligación de atender a los órganos de inspección

Tratándose de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal, en relación con el IS, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad dominante del grupo como las entidades dependientes.

Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante tendrán que atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, habrá de colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

En los puertos, estaciones de ferrocarril y de los demás transportes terrestres, en los aeropuertos o en los mercados centrales, mataderos, lonjas y lugares de naturaleza análoga, se permitirá libremente la entrada del personal inspector a sus estaciones, muelles, oficinas y demás instalaciones para la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas u otros similares, y se podrá requerir a los empleados para que ratifiquen los datos y antecedentes tomados.

Asimismo, el personal inspector está facultado para:

- Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.
- Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por el personal inspector en los términos del art. 169 RGGIT.
- Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.
- Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.
- Verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.

#### La entrada en el domicilio del obligado tributario

Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.

<sup>(16)</sup>Art. 173 RGGIT

#### La presencia del obligado tributario

El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas.



Finalmente, el capítulo III del título V se dedica a otras actuaciones inspectoras, compuesto por un único precepto<sup>17</sup>.

(17) Art. 197 RGGIT

### Otras actuaciones inspectoras

Las actuaciones de valoración podrán desarrollarse por los órganos de inspección a iniciativa propia o a petición de otros órganos de la misma u otra Administración tributaria. En particular, los órganos de inspección podrán practicar estas actuaciones a petición de las comunidades autónomas respecto de los tributos cedidos a estas.

Cuando así les sea solicitado y sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos de la Administración, los órganos de inspección informarán y asesorarán en materias de carácter económico, financiero, jurídico o técnico relacionadas con el ejercicio de sus funciones a los demás órganos de las administraciones tributarias, a los órganos dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, así como a cualquier organismo que lo solicite.

Los órganos de inspección podrán realizar los estudios individuales, sectoriales o territoriales de carácter económico o financiero que puedan ser de interés para la aplicación de los tributos, así como los análisis técnicos, químicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza que se consideren necesarios.

Las actuaciones de intervención en materia de los impuestos especiales de fabricación se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en lo no previsto en la misma, por las normas del título V del RGGIT, con exclusión del art. 179 (solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general).

Cuando, como consecuencia de las actuaciones de comprobación o investigación que le son propias a los servicios de intervención, se pongan de manifiesto hechos que supongan el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa de los impuestos especiales, las actuaciones de intervención continuarán mediante la notificación al obligado tributario del inicio de actuaciones destinadas a la regularización tributaria, que deberán concluir en el plazo previsto en el art. 150 LGT (doce meses, con carácter general) o, en su caso, mediante la iniciación del procedimiento sancionador.

Los órganos de inspección podrán realizar actuaciones dirigidas a la aprobación de propuestas de valoración previa de operaciones, gastos, retribuciones, así como criterios de imputación temporal, conforme a la normativa específica que resulte aplicable.

En los supuestos en que las actuaciones de control censal sean desarrolladas por los órganos de inspección, estos podrán proponer, en su caso, a los órganos competentes, el acuerdo de baja cautelar, el inicio del procedimiento de rectificación censal, la rectificación de oficio de la situación censal o la revocación del número de identificación fiscal, regulados en los arts. 144 a 147 RGGIT.

Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el art. 142 LGT y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el art. 66.4 RGRVA las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.5 LGT.

#### Actuaciones de comprobación limitada

Los órganos de inspección podrán desarrollar actuaciones de comprobación limitada, para lo que se ajustarán a lo dispuesto en los arts. 136 a 140 LGT y en los arts. 163 a 165 RGGIT.

## 2. Iniciación del procedimiento de inspección

### 2.1. Formas de iniciación del procedimiento

El procedimiento de inspección se **iniciará** de oficio o bien a petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el art. 149 LGT<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Art. 147.1 LGT

Por consiguiente, los **modos de iniciación**<sup>19</sup> del procedimiento de inspección son los siguientes:

<sup>(19)</sup>Art. 177 RGGIT

#### 1) De oficio, por parte de los propios órganos de la inspección.

##### La iniciativa de los órganos de inspección

De conformidad con lo previsto en el art. 29 del anterior reglamento general de inspección de 1986, el procedimiento podía iniciarse de oficio de acuerdo con los planes de inspección de cada unidad o funcionario (la forma más frecuente de que se inicie el procedimiento), bien sin sujeción a ningún plan, por orden escrita y motivada del inspector jefe (una forma extraordinaria de inicio, al apartarse de los criterios contenidos en los planes inspectores).

Además, el citado reglamento de 1968 atribuía competencia para tramitar el procedimiento inspector al inspector actuario y para dictar la liquidación correspondiente al inspector jefe del órgano o dependencia, central o territorial, desde la que se habían desarrollado las actuaciones inspectoras (art. 60.1): jefe de la oficina nacional de inspección, jefe de la dependencia regional... Si bien, en la práctica, distintas resoluciones de la AEAT habían atribuido competencia para liquidar a los adjuntos al inspector jefe, liquidando los jefes de oficinas técnicas (que solo tenían competencia para proponer), lo cual fue criticado. En cambio, tanto la LGT como el actual RGGIT guardan silencio sobre la atribución de competencia para liquidar en el procedimiento inspector.

2) **A petición del obligado tributario**, cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general<sup>20</sup>. Por lo tanto, no se trata realmente de una forma de iniciación, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente.

<sup>(20)</sup>Arts. 149 LGT y 179 RGGIT

##### La denuncia pública no constituye un modo de inicio del procedimiento

El RGGIT omite toda referencia a la denuncia pública, que, en una época anterior, sí que iniciaba el procedimiento de inspección. De todas formas, cuando el hecho denunciado dé lugar a una actuación inspectora, se iniciará el procedimiento de inspección de oficio.

Por lo tanto, será, generalmente, la inspección quien dé curso a la denuncia. Por ello, según Pérez Royo, la denuncia pública debería incluirse en el inicio por iniciativa de la inspección sin sujeción a ningún plan.

Recibida una denuncia, esta se debe remitir al órgano competente. En el supuesto de que la denuncia no tenga fundamento alguno, se procederá a su archivo. No obstante, se pueden iniciar las actuaciones procedentes en el caso de que existan indicios de la veracidad de los hechos denunciados y de que la administración los desconozca, no pasando la denuncia a formar parte del expediente ni el denunciante a adquirir la condición de interesado en el procedimiento.

A su vez, dos son las **formas de materialización del inicio** del procedimiento de inspección:

**a) Comunicación de inicio al obligado tributario.** Como regla general, cuando se inician las actuaciones inspectoras, debe comunicarse al obligado tributario esta circunstancia por medio de la oportuna notificación, señalándole día y hora para personarse, indicándosele, en su caso, el alcance de las actuaciones que se van a practicar y comunicándole que tenga a disposición de la inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios<sup>21</sup>.

(21) Arts. 177.1 y 178.4 RGGIT

### **La comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras**

El RGGIT dispone que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del art. 87 RGGIT, que es el precepto dedicado a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios.

Por su parte, el art. 178.4 RGGIT establece que la extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial, deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

**b) Personación de la inspección sin comunicación previa** cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones. La inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en los locales del obligado tributario (empresas, oficinas, dependencias, instalaciones, almacenes o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria), si lo considera procedente. En este caso, las actuaciones se entienden con el obligado tributario si está presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares<sup>22</sup>.

(22) Arts. 151.2 LGT y 177.2 RGGIT

En cualquier caso, al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario tiene **derecho a que el inspector le informe** de sus derechos y obligaciones<sup>23</sup>.

(23) Art. 147.2 LGT

## **2.2. Efectos del inicio del procedimiento**

De acuerdo con la normativa vigente, cabe distinguir los siguientes efectos del inicio de las actuaciones inspectoras:

1) Se interrumpe el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y del derecho para imponer sanciones (arts. 68.1.a y 189.3.a LGT y 87.3.d RGGIT).

### **Prescripción y actuaciones inspectoras**

La sentencia de la AN de 29 de marzo del 2004 señala que las diligencias de la inspección no interrumpen la prescripción ya que no estaban encaminadas a averiguar la existencia de elementos tributarios, es decir, no reflejaban un verdadero propósito de comprobación

por parte de la inspección, sino que fueron dictadas meramente con la intención de interrumpir la prescripción. En el mismo sentido, se pronuncian, entre otras, las sentencias del TS de 25 de junio de 1987, de 6 de noviembre de 1993, de 11 de octubre de 1996 y la resolución del TEAC de 11 de febrero del 2004.

2) El pago que se realice tras el inicio de las actuaciones inspectoras no será considerado espontáneo. Se aplicarán sanciones e intereses de demora hasta el día anterior al ingreso (arts. 27.1 LGT y 87.5 RGGIT).

3) Las declaraciones presentadas, en un procedimiento distinto del de autoliquidación o sin dar lugar a ingreso, no serán espontáneas ni servirán como modo de iniciar el procedimiento, ya abierto a consecuencia de las actuaciones investigadoras de la Administración, por lo que se impondrán las sanciones correspondientes (arts. 27.1 LGT y 87.5 RGGIT).

#### Otros efectos más en el reglamento de 1986

El anterior reglamento general de inspección de 1986 preveía, además, en su art. 30.3, el siguiente efecto: la declaración por la que se cumple el deber de colaboración exigido, con carácter general, sin requerimiento previo, que se presentaba fuera de plazo no era considerada espontánea, imponiéndose sanciones por el incumplimiento. Además, se tenían por no presentadas las consultas planteadas sobre el mismo tema que investigaba la inspección.

### 2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras

No es lo mismo la extensión que el alcance de las actuaciones inspectoras. La **extensión de las actuaciones** se refiere a las obligaciones tributarias y períodos impositivos o de liquidación que van a ser comprobados, mientras que el **alcance de las actuaciones** hace referencia, dentro de los distintos conceptos y períodos objeto de comprobación que configuran la extensión de la comprobación, a la amplitud o profundidad con que se van a verificar dichas obligaciones tributarias. Es decir, si van a afectar a todos o solo a alguno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Por consiguiente, las actuaciones de la inspección se extienden a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación y pueden tener un distinto **alcance**<sup>24</sup>:

<sup>(24)</sup> Arts. 148 LGT y 178 RGGIT

a) **General.** Se refiere, tal como dispone el art. 148.2 LGT, a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación (un período determinado, aunque no se extienda a otros elementos de la situación tributaria como otros períodos u otras obligaciones). Como regla general, se aplica este tipo de comprobación. En efecto, según precisa el art. 178.2 RGGIT, las actuaciones tienen carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

b) **Parcial.** En este caso, el art. 148.2 LGT otorga este carácter a las actuaciones que no se refieran a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en los supuestos establecidos reglamentariamente. Se trata de los supuestos contemplados en el art. 178.3 RGGIT. Las actuaciones de comprobación abreviada tienen este carácter.

#### Supuestos de actuaciones de carácter parcial

El art. 178.3 RGGIT detalla los siguientes supuestos en los que las actuaciones tienen carácter parcial:

- Cuando las actuaciones no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.
- Cuando las actuaciones tengan por objeto el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, o bien cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- Cuando las actuaciones se refieran a la comprobación de una solicitud de devolución, siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de que posteriormente puedan realizarse una comprobación completa de la situación tributaria del obligado.

Por otra parte, el RGGIT dispone que, cuando el procedimiento se extienda a diferentes obligaciones tributarias o períodos, debe determinarse el alcance general o bien parcial de las actuaciones respecto de cada obligación y período comprobado. Y si se trata de actuaciones de carácter parcial, deben comunicarse los elementos que van a ser objeto de comprobación o los excluidos de ella<sup>25</sup>.

#### La alteración del alcance de las actuaciones por los órganos de la inspección

El art. 178.5 RGGIT determina que, iniciada una actuación de comprobación e investigación, puede cambiar su alcance si se ponen de manifiesto razones que así lo aconsejen. En particular, el órgano competente puede acordar motivadamente:

- En primer lugar, la modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación del inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los indicados en la mencionada comunicación.
- Y, en segundo lugar, la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estén desarrollando en relación con las obligaciones tributarias y períodos inicialmente fijados. Además, es posible acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que ha sido comprobada en una actuación de carácter parcial.

El anterior reglamento general de inspección de 1986, en su art. 11.5, señalaba que la alteración del alcance de las actuaciones sucedía "a juicio de los actuarios", lo cual parecía menoscabar las garantías de los obligados tributarios. Era conveniente que fuera el inspector jefe, al menos, quien acordara la alteración del carácter de las actuaciones, ya que era este órgano a quien competía la ordenación de las actuaciones de comprobación e investigación, así como de su alcance inicial.

Por otro lado, la LGT legitima al sujeto que está siendo inspeccionado a **solicitar que la actuación parcial se convierta en general**, respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados<sup>26</sup>

#### Lectura recomendada

J. López Martínez; J. M. Pérez Lara (2003). *Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

<sup>(25)</sup> Art. 178.4 RGGIT

<sup>(26)</sup> Art. 149.1 LGT

La solicitud debe producirse en el plazo de quince días desde que se le notifica el inicio de las actuaciones, sin que la misma interrumpa las actuaciones en curso. La Administración deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

### Ejemplo

**El Sr. Martínez es un contribuyente al que se le inspeccionan los rendimientos del trabajo del ejercicio anterior, en el cual no había declarado lo percibido por una conferencia como tal rendimiento del trabajo, sino como rendimiento de actividades económicas.**

El Sr. Martínez puede solicitar que se le investigue todo el IRPF del mismo ejercicio como una actuación general. De esta forma, evitará que se levante un acta de inspección por haber omitido el ingreso de los rendimientos del trabajo.

Las actuaciones de carácter general suelen originar liquidaciones definitivas, mientras que las parciales originan liquidaciones provisionales. Esta es una de las razones por las que se permite al obligado que solicite la conversión de actuación parcial en general, ya que así obtendrá una liquidación definitiva, que, como norma general, no podrá ser revisada por la Administración.

Finalmente, el art. 149.3 LGT señala que el incumplimiento del plazo de seis meses supone que las actuaciones parciales no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar el mismo tributo y período con carácter general.

### Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general

La solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general<sup>27</sup> deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el art. 88.2 RGGIT (es decir, nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante; hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud; lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho; y órgano al que se dirige).

Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento.

Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

### Ejemplo

**La Sra. García ha recibido una notificación de inicio de actuaciones inspectoras parciales el 15 de abril de 2015, con el objeto de comprobar los rendimientos netos declarados en el IRPF del ejercicio de 2010 por su actividad profesional de diseñadora gráfica. El 30 de abril de 2015, solicita que la actuación tenga carácter general por el IRPF de todos los ejercicios no prescritos, es decir, 2010, 2011, 2012 y 2013.**

Como consecuencia de algunos errores imputables a la Administración, el inspector jefe no acuerda nada en relación con la solicitud anterior. La comprobación parcial por el IRPF finaliza, una vez tramitado todo el procedimiento, con la notificación de la liquidación resultante por un importe de 10.000 euros más los correspondientes intereses de demora, el 15 de octubre de 2015.

El 5 de febrero de 2016, la Sra. García recibe una nueva notificación de inicio de actuaciones inspectoras para comprobar el resto de los componentes no comprobados por el IRPF 2010 y por todos los periodos restantes: 2011, 2012, 2013 y 2014.

<sup>(27)</sup>Art. 179 RGGIT

#### La inadmisión de la solicitud

La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el art. 149 LGT deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario.

Según el art. 149 LGT, se puede solicitar que las actuaciones tengan carácter general respecto al tributo y periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

Por lo tanto, en este caso, la Sra. García puede solicitar que las actuaciones tengan carácter general respecto al IRPF de 2010, pero no respecto a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, ya que no están siendo objeto de comprobación.

La Sra. García debe formular la solicitud en el plazo de 15 días hábiles desde la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. En el supuesto planteado, la solicitud formulada el 30 de abril estaría dentro de plazo.

En relación con los efectos que se derivan de la no iniciación de la actuación de carácter general en el plazo establecido en el art. 149 LGT, hay que señalar, en primer lugar, que la Administración Tributaria debe ampliar el alcance de las actuaciones en el plazo de 6 meses desde la solicitud (art. 149.3 LGT). Así, en el caso analizado, se debió iniciar la actuación general por el IRPF de 2010 como máximo el 30 de octubre de 2015, pero no se hizo hasta el 5 de febrero de 2016.

La consecuencia de ello es que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpieron el plazo de prescripción para comprobar e investigar el IRPF de 2010 con carácter general, por lo que a 5 de febrero de 2016 la posibilidad de inspeccionar el IRPF de 2010 está prescrita (prescribió el 30 de junio de 2015). Así pues, teniendo en cuenta que la actuación parcial no interrumpe la prescripción, ya no podría comprobarse el IRPF de 2010 con carácter general, aunque ello no impide que la liquidación derivada de la actuación inspectora parcial por el IRPF de 2010 sea válida.

## 2.4. Obligados a soportar las actuaciones inspectoras

Las personas obligadas a soportar las actuaciones inspectoras son los **obligados tributarios**.

A este respecto, debe tenerse en cuenta la regulación que el RGGIT efectúa, en sus arts. 105 a 112, de las personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas y sus representantes y su intervención en las actuaciones y procedimientos tributarios.

### **La enumeración de sujetos del anterior reglamento de la inspección de 1986**

El art. 24 del anterior reglamento general de inspección de 1986 contenía la siguiente enumeración de los sujetos obligados a soportar la actividad inspectora: sujetos pasivos, retenedores, sucesores en las deudas tributarias, responsables solidarios, sociedades dominantes en grupos de sociedades que tributen por el régimen de beneficio consolidado, los sujetos infractores y quienes estén sujetos al deber de colaboración

Se excluía de la anterior enumeración a los responsables subsidiarios, ya que solo tras la declaración de insolvencia del sujeto pasivo y, en su caso, responsables solidarios, asumen su posición de obligados al pago del tributo, estando ya este para entonces cuantificado, e incluso puede estar comprobado e investigado.

En cuanto a los **deberes** de los sujetos inspeccionados, el art. 173 RGGIT les obliga a prestar la mayor colaboración con la inspección.

Respecto a los **derechos**, les reconoce el derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la inspección en cada caso, general o parcial (art. 178.4 RGGIT). Además, la LGT reconoce el derecho del obligado tributario a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como sobre sus derechos

y obligaciones en el curso de las actuaciones inspectoras (art. 147.2 LGT). Asimismo, la LGT regula la publicidad de los criterios generales que informan los planes de control tributario (art. 116 LGT), así como el derecho a solicitar que las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial tengan carácter general (art. 149 LGT), fijando plazos máximos para la conclusión de actuaciones (art. 150 LGT).

Un tema de especial trascendencia es el que tiene que ver con la **selección de los sujetos inspeccionados**. De todo el conjunto de obligados tributarios, la inspección, por el carácter de gestión en masa, se ve obligada a seleccionar a los sujetos concretos que van a ser objeto de comprobación por presentar unas determinadas características, ya que sería imposible inspeccionar a todos los contribuyentes. En cambio, en el caso del procedimiento de gestión, la única selección que se produce es la derivada del tratamiento automatizado de las declaraciones o autoliquidaciones. Esta selección de contribuyentes por parte de la inspección es una actividad discrecional.

#### **La selección de los sujetos inspeccionados**

Dada la trascendencia de esta actividad, según Pérez Royo, "una de las garantías fundamentales que deberían considerarse incluidas en el estatuto del contribuyente es la de la protección contra la arbitrariedad en el uso de facultades discrecionales como la presente. Ello comporta no solamente que el ejercicio de esta facultad sea reservado a órganos de un cierto nivel, por encima de los que desempeñan materialmente la inspección, sino también que los criterios con los cuales se confecciona la "muestra", dentro del "universo" de sujetos susceptibles de inspección, sean criterios objetivos y con posibilidad de ser conocidos por los propios sujetos, a fin de garantizar el control de las eventuales desviaciones".

En cuanto a la selección de los obligados tributarios, el RGGIT dispone que

"la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa<sup>28</sup>".

<sup>(28)</sup>Art. 170.8 RGGIT

A su vez, el art. 170.1 RGGIT define la planificación como las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concreta en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deben desarrollar su actividad.

A este respecto, la LGT establece que la Administración tributaria elaborará anualmente un **plan de control tributario** de carácter reservado, si bien ello no impide que se hagan públicos los criterios generales que lo informen<sup>29</sup>. De esta manera, se consagra la práctica de la AEAT desde el año 2000 de aprobar planes de este tipo.

<sup>(29)</sup>Art. 116 LGT



En los planes de control tributario aprobados hasta el momento se incluye el plan de inspección (dividido en el plan parcial de control de inspección financiera y tributaria y el plan parcial de aduanas e impuestos especiales).

Finalmente, en virtud de lo establecido en el art. 170.7 RGGIT, tanto los planes de inspección como los medios informáticos de tratamiento de información y el resto de sistemas de selección de los obligados tributarios respecto de los cuales se vaya a seguir una actuación inspectora, **tienen carácter reservado**. Además, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los propios obligados tributarios ni a los órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

#### Contenido de los planes

En estos planes se indican las líneas prioritarias de actuación y, en especial, los ámbitos de riesgo fiscal.

### 3. Desarrollo del procedimiento de inspección

En el curso del procedimiento de inspección, se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta. Como recuerda el RGGIT, la dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>Art. 180 RGGIT

En cualquier caso, y sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento **deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible** el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

#### 3.1. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras

La LGT prevé que las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente en una serie de **lugares**, según determine la inspección<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>Art. 151.1 LGT

Los **lugares** a los que se refiere la LGT son los siguientes:

- El domicilio fiscal del sujeto investigado o el lugar donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- El lugar de realización total o parcial de las actividades gravadas.
- El lugar en que se halle alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria.
- Las oficinas o locales de la Administración, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar.

Los mandatos de la LGT deben ser completados por el art. 174 RGGIT. Se señala en esta norma que es la inspección quien debe escoger el lugar concreto en el que actuará.

No obstante, en determinados supuestos, existen algunas **limitaciones** en la elección del lugar del desarrollo de las actuaciones inspectoras:

- Cuando se trata de actuaciones de comprobación respecto de profesionales o empresarios, obligados a llevar la contabilidad<sup>32</sup>, el examen de los

<sup>(32)</sup>Arts. 151.2 y 3 LGT y 171 RGGIT

#### Lectura recomendada

I. García-Ovies Sarandeses (2004). "Procedimiento de inspección". En: AA. VV. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

libros y de la documentación debe realizarse en los locales en los cuales se encuentren los mismos. Si el interesado acepta, el examen de parte o la totalidad de la documentación podrá efectuarse en las oficinas de la inspección. Las copias de tales documentos o archivos facilitadas por el contribuyente podrán ser examinadas en los locales de la inspección. Los órganos inspectores podrán requerir la presentación en sus oficinas de los registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario, a los que se refiere el art. 136.2.c LGT al regular los medios de la comprobación limitada (registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos).

- Cuando se trata de actuaciones de obtención de información respecto de terceros, en las que sea necesario examinar documentos relativos a la actividad pública o privada del tercero, deben realizarse en sus locales. Si el interesado acepta, pueden practicarse en las oficinas de la inspección.
- En los supuestos de actuaciones respecto de sujetos que no tengan la condición de empresarios o profesionales, los documentos que deban aportar serán examinados por los inspectores en las oficinas de la inspección.
- Por otra parte, las actuaciones de valoración se desarrollarán en el lugar más adecuado según su naturaleza.
- Finalmente, cuando el obligado tributario sufra de discapacidad o movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar más apropiado de entre los enumerados con carácter general<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Art. 151. 6 LGT

#### **El lugar de las actuaciones inspectoras**

Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el art. 142.1 LGT deberán practicarse en el lugar<sup>34</sup> donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

- Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde.
- Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el art. 142.1 LGT, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.
- Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.
- Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

<sup>(34)</sup>Art. 174 RGGIT

Los órganos de inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario podrán examinar todos los libros, documentos o justificantes que deban ser aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto.

Del mismo modo, los órganos de inspección cuya competencia territorial no corresponda al domicilio fiscal del obligado tributario podrán desarrollar, en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el art. 151 LGT, las actuaciones que procedan en relación con dicho obligado.

Respecto al **horario** en que deben desarrollarse las actuaciones de la inspección, la LGT establece que si se practican en las oficinas públicas de la inspección, será el del horario oficial, de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. Si se desarrollan en los locales del obligado, será el horario de la jornada laboral de oficina o de la actividad de dicho obligado, salvo acuerdo en contrario<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Art. 152 LGT

### Excepciones en relación con el horario de las actuaciones de la inspección

De acuerdo con lo previsto en el RGGIT<sup>36</sup>, podrán desarrollarse en horas y días distintos, cuando se desarrollen las actuaciones inspectoras en las oficinas públicas, si las circunstancias del caso así lo exigen o media el consentimiento del propio obligado tributario.

<sup>(36)</sup>Art. 182 RGGIT

Asimismo, cuando se desarrollen en los locales del obligado tributario, pueden realizarse en horas o días distintos en los siguientes supuestos:

- Si media el consentimiento del obligado tributario.
- Sin el consentimiento del obligado tributario, pero con la autorización del órgano competente de la Administración tributaria, cuando se estime preciso para evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o bien cuando las circunstancias del caso requieran que las actuaciones inspectoras se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral. En este supuesto, al obligado tributario le asiste el derecho a que se le entregue copia de dicha autorización.

#### Órgano competente

En la AEAT, la autorización corresponderá al delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante. Y en la Dirección General del Catastro, al director general.

## 3.2. Comparecencia del obligado tributario

Iniciado el procedimiento de inspección, las actuaciones se desarrollan normalmente en presencia del interesado, quien puede contar con la asistencia de un asesor<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 112.7 RGGIT

La inspección puede requerir la **comparecencia del obligado tributario** los días necesarios para el desarrollo de sus actuaciones, en el lugar y hora que estime conveniente<sup>38</sup>.

<sup>(38)</sup>Art. 180.2 RGGIT

Cuando el requerimiento de comparecencia en las oficinas públicas no se produzca en presencia del propio obligado, según dispone el art. 180.3 RGGIT, será necesario efectuarlo por escrito con una antelación de diez días como mínimo.

En el lugar, día y horas que se señalan en el requerimiento, el obligado tributario debe comparecer, teniendo a disposición de la inspección o aportando la documentación y otros extremos solicitados (art. 180.2 RGGIT). Los obligados deberán atender a la inspección y **les prestarán la debida colaboración** en el desarrollo de sus funciones. Si se incumple el requerimiento, dicha conducta es constitutiva de una infracción, por aplicación del tipo contemplado en el art. 203.1.b LGT.

**Cuando el inspector se persona sin previo requerimiento**, si el sujeto pasivo está presente, debe atenderle de inmediato<sup>39</sup>. Si no se halla presente el interesado, deberá colaborar con la inspección la persona que ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, la inspección puede fijar el lugar, día y hora para su **reanudación**, que puede ser el siguiente día hábil<sup>40</sup>.

Si el obligado no puede comparecer por justa causa, puede solicitar un **aplazamiento** por escrito dentro de los tres días siguientes a la recepción de la notificación correspondiente, de conformidad con lo previsto en el art. 91.5 RGGIT.

Finalmente, el art. 183 RGGIT prevé que se concederá un **trámite de audiencia al interesado** previo a la firma del acta. En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas.

### El trámite de audiencia

Este trámite de audiencia al interesado se halla en relación con lo dispuesto, con carácter general, en el art. 99.8 LGT. Como norma general, en vía de gestión se prescinde de este trámite, pero en inspección no.

Dicho trámite de audiencia, según establece el art. 96 RGGIT, tiene carácter previo a la formalización de las actas, para alegar lo que se estime pertinente y aportar los documentos y justificantes oportunos, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince. A estos efectos, podrá obtener el contribuyente a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente y que vayan a ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución.

Sin embargo, según el citado art. 99.8 LGT, en las actas con acuerdo puede prescindirse del trámite de audiencia.

De todas formas, con anterioridad a dicho trámite de audiencia, los obligados pueden aducir en cualquier momento alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por el órgano al redactar la correspondiente propuesta de resolución. Las alegaciones pueden efectuarse de forma oral, en cuyo caso se documentarán en diligencia o pueden aportarse por escrito.

### La comparecencia personal del obligado

Excepcionalmente y de forma motivada, la inspección puede requerir la comparecencia personal del obligado cuando la naturaleza de las actuaciones a desarrollar así lo exija (art. 142.3.in fine LGT).

<sup>(39)</sup>Arts. 177.2 y 173.2 RGGIT

<sup>(40)</sup>Art. 180.3 RGGIT

### La solicitud de aplazamiento

Si la causa que le impide comparecer tiene lugar transcurridos los tres días de la recepción de la notificación, podrá solicitar el aplazamiento con antelación a la fecha señalada para la comparecencia. En estos casos se señalará una nueva fecha para la comparecencia (art. 91.5 RGGIT).

Respecto a **los medios de comprobación**<sup>41</sup>, la LGT se refiere a:

<sup>(41)</sup>Arts. 142.1 LGT y 171 RGGIT

- El examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas.
- La inspección de bienes, elementos y explotaciones.
- Cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Otro asunto de especial trascendencia es el relativo al **acceso al domicilio** o locales del obligado tributario, al que ya nos hemos referido, y que presenta diferentes niveles de intensidad. Cuando las actuaciones lo requieran, el inspector podrá acceder<sup>42</sup>:

<sup>(42)</sup>Arts. 142.2 LGT y 172 RGGIT

a) A las fincas o locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Pero si el dueño del local o la persona bajo cuya custodia se encuentren los citados lugares se oponen a la entrada, se precisa autorización escrita de la autoridad administrativa correspondiente.

#### La inviolabilidad del domicilio

Según el art. 18.2 CE, el domicilio de las personas físicas es inviolable; pero, la jurisprudencia del TC (STC 137/1985, de 17 de octubre) recaída sobre el precepto constitucional, extiende la garantía de inviolabilidad al domicilio de las personas jurídicas. Si bien, según la STC 69/1999, de 26 de abril, no constituyen domicilio constitucionalmente protegido los locales abiertos al público.

b) Al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, en cuyo caso se precisa el consentimiento del obligado tributario o autorización judicial, de acuerdo con lo previsto en el art. 113 LGT. Así pues, se observa cómo la LGT y el RGGIT distinguen, a estos efectos, entre domicilio y locales de negocio del obligado tributario.

Precisa el art. 172.5 RGGIT que se entiende que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares mencionados anteriormente prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Sin embargo, cuando se revoque el consentimiento para la permanencia de la inspección en tales lugares antes de la finalización de las actuaciones, podrá adoptar medidas cautelares.

Por otra parte, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la Administración puede adoptar **medidas cautelares** para impedir la destrucción, desaparición o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia y exhibición<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>Art. 146 LGT

Las medidas cautelares pueden adoptarse tanto al inicio del procedimiento como durante su tramitación. Pueden consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de los libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Dichas medidas cautelares, asimismo, deben respetar los siguientes límites: deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida o al daño que se pretende evitar; deben estar limitadas temporalmente a los fines que persiguen; y no se pueden adoptar aquellas que produzcan un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Como novedad de la LGT del 2003, deben ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de quince días desde su adopción. La adopción de estas medidas debe documentarse adecuadamente, mediante inventario de los documentos u objetos precintados, depositados o incautados. Finalmente, deben ser levantadas si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.

#### **Las medidas cautelares adoptadas en las actuaciones inspectoras**

El RGGIT dedica un precepto al desarrollo reglamentario de este importante tema. El art. 181.2 RGGIT prevé que:

- El precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.
- El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.
- La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.
- Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

Para la adopción de las medidas cautelares, se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes, que deberán prestarlo en los términos del art.142.4 LGT.

La adopción de las medidas cautelares deberá documentarse mediante diligencia en la que, junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados, se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones. Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.

Cuando la medida consista en el depósito se dejará constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.

En el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida

adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de quince días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.

Dicho acuerdo no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

Cuando las medidas cautelares adoptadas se levanten, se documentará esta circunstancia en diligencia, que deberá comunicarse al obligado. La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada.

Por último, conviene detenerse en un asunto de gran trascendencia en el desarrollo del procedimiento de inspección, como es el de la **resistencia u obstrucción a las actuaciones inspectoras**. Como indica el art. 173 RGGIT, los obligados tributarios han de atender a los órganos de inspección y han de prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Los casos de incumplimiento de tal obligación de colaboración con la inspección constituyen una conducta tipificada como infracción tributaria y, además, sirven de criterio de graduación de las sanciones tributarias. También constituyen el presupuesto para la aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles.

### **La resistencia u obstrucción a las actuaciones inspectoras**

El art. 203.1 LGT, relativo a la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, define dicho concepto de forma genérica y a continuación especifica una serie de circunstancias constitutivas del mismo. Según dicho precepto, se considerará resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria toda conducta del obligado tributario o su representante con quien se entiendan las actuaciones, debidamente notificados al efecto, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

En particular, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, entre otras, las siguientes conductas, según el citado artículo:

- a) no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria;
- b) no atender algún requerimiento debidamente notificado;
- c) la incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado;
- d) negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias; y
- e) las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de lucha contra el fraude fiscal, añade un nuevo apartado al artículo 203 LGT que pretende fortalecer la posición de la administración tributaria en los procedimientos de inspección y sancionar de forma especialmente grave la falta de colaboración por parte de los obligados tributarios.



### 3.3. Duración de las actuaciones inspectoras

Como regla general<sup>44</sup>, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la inspección de los tributos deberán concluir en el plazo máximo de **dieciocho meses** a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas.

<sup>(44)</sup>Art. 150.1 LGT

Se podrá **ampliar** el mencionado plazo hasta veintisiete meses:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior a la establecida en relación con la obligación de auditar sus cuentas (que, actualmente, se encuentra fijada en 8.000.000 de euros).
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En cuanto al **cómputo del plazo**, según el artículo 150.2 LGT, el plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de este. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

Asimismo, este precepto establece que las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la administración deberán tenerse en cuenta a la hora de computar el pertinente plazo, si bien continuarán operando como una causa de interrupción en el ámbito de los procedimientos de gestión.

Por otro lado, en el artículo 150.3 de la LGT se establece la regulación de las circunstancias que podrán suspender este plazo, así se establece que la **suspensión** tendrá lugar cuando:

- a) Se envíe el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin que se practique la pertinente liquidación, de acuerdo con lo que señala el artículo 251 LGT (liquidación tributaria en supuestos de delitos contra la Hacienda pública).

- b) Se produzca la recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización de un procedimiento inspector en curso respecto a determinadas obligaciones tributarias o elementos de estas.
- c) La administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección plantee un conflicto ante las Juntas Arbitrales que prevé la normativa relativa a las comunidades autónomas.
- d) Se notifique al interesado que se ha remitido el expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la comisión consultiva.
- e) Se intente notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o liquidación o el acuerdo por el cual se le ordene completar actuaciones dentro del procedimiento inspector.
- f) Tenga lugar una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, hay que destacar que la normativa permite **desagregar** estas causas, en el sentido de que, por ejemplo, si en el marco de una investigación a una persona física por IRPF y por IVA se produce una remisión del expediente por parte de la inspección tributaria al Ministerio Fiscal por el concepto de IVA, el procedimiento se suspenderá únicamente en relación con esta obligación tributaria, y continuará su cómputo para el concepto de IRPF (lo cual resulta coherente con muchas resoluciones y sentencias que previamente así lo indicaban y con el día a día de la administración, donde esta práctica ya se hacía).

En cualquier caso, cuando finalice la causa que ha dado lugar a la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 150.4 de la LGT, los obligados pueden **solicitar días no hábiles para atender requerimientos**, siempre que lo soliciten antes de la apertura del trámite de audiencia y que sea por un conjunto de días que no exceda los sesenta (y siempre que el órgano actuante no considere que la petición no se encuentra suficientemente justificada o que su admisión puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones).

Por otra parte, el artículo 150.5 LGT regula las consecuencias de la aportación íntegra de la documentación requerida después del plazo concedido en el tercer requerimiento, señalando que determinará la **extensión del plazo máximo de duración** del procedimiento inspector por un periodo de tres meses (siempre y cuando se aporte después de que hayan pasado nueve meses desde el inicio del procedimiento). No obstante, el plazo será de seis meses si la aportación se efectúa después de la formalización del acta y determina que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias, o cuando, después de dejar constancia de la apreciación de las

circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con estas circunstancias.

Por último, el art. 150.6 LGT señala las **consecuencias del incumplimiento del plazo** máximo de duración:

a) No se entiende producida la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. De no haberse recogido de forma expresa este efecto, lo lógico hubiera sido entender que se tenía por no producido el acto formal de iniciación del procedimiento, por lo que la inspección debería iniciar las actuaciones en tanto no hubiera prescrito el derecho a liquidar la deuda.

b) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones desarrolladas durante el plazo de duración máxima. Ahora bien, como aclara este mismo precepto de la LGT, si todavía no ha prescrito el derecho a liquidar la deuda, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración, desarrolladas con el conocimiento formal del interesado. El acto por el que se reanudan las actuaciones será un acto similar al del inicio. Por ello, el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

c) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo de duración serán considerados pagos extemporáneos sin requerimiento previo, siempre que el obligado los haya imputado al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

d) Finalmente, no serán exigibles los intereses de demora devengados desde que se produce el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones hasta la finalización del procedimiento (esto es, hasta el momento en que se dicta, en su caso, la liquidación).

## 4. Terminación del procedimiento de inspección

En cuanto a las **formas de terminación del procedimiento inspector**, hay que destacar que, en la mayoría de los casos, el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar<sup>45</sup>.

<sup>(45)</sup>Art. 189 RGGIT

Ahora bien, el RGGIT prevé otras formas de terminación del procedimiento, como, por ejemplo, por el acto de alteración catastral o por las formas de terminación previstas en el caso de las actuaciones que se refieran a la comprobación del IS de una entidad en régimen de consolidación fiscal que no sea la dominante del grupo.

### Otras formas de terminación del procedimiento inspector

Cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación.

Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando, por otras circunstancias, no proceda la formalización de un acta, el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

### Comprobación de obligaciones formales

Las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa.

### 4.1. Las actas de inspección

La formalización de las actas se produce cuando, a juicio de la inspección, se hayan reunido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de aplicación de los tributos que proceda dictar, bien estimando correcta la situación tributaria del obligado tributario o bien regularizándola con arreglo a derecho. El resultado de dicha actuación debe formalizarse en las actas correspondientes.

Las **actas** son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Art. 143.2 LGT

A continuación, y en relación con su **valor probatorio**, establece la LGT que las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario<sup>47</sup>.

<sup>(47)</sup>Art. 144.1 LGT

### El valor probatorio de las actas de inspección

Como ya se ha analizado al estudiar la prueba en los procedimientos tributarios, observa Pérez Royo que, según precisa la LEC, este tipo de documentos no entran dentro de la categoría de los documentos públicos que hacen "prueba plena del hecho", como sucede en aquellos cuya función específica es la dación de fe pública.

Respecto de los documentos administrativos a los que, sin embargo, las leyes otorguen el carácter de públicos, su fuerza probatoria "será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos... salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado" (arts. 317 y 319 LEC). Esto es precisamente lo que determina la normativa tributaria, al calificar a las diligencias y actas como documentos públicos que hacen prueba de los hechos que contengan, salvo que se acredite lo contrario.

Añade el art. 144.2 LGT que "los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho". El mismo valor probatorio tienen las declaraciones y manifestaciones del obligado tributario recogidas en una diligencia (art. 107.2 LGT), como ya vimos en su momento.

Al respecto, el TC ha declarado, en la sentencia 76/1990, de 26 de abril, la constitucionalidad del valor probatorio de las actas de la inspección al entender que no se propicia una inversión de la carga de la prueba. El acta de la inspección tiene valor como documento público probatorio, pero no de todo lo que en ellas se consigne, sino de los hechos comprobados directamente por el funcionario, pudiéndose destruir la eficacia probatoria del acta con cualquier otro medio admisible en derecho, y correspondiendo al órgano judicial valorar libremente las pruebas aportadas.

En relación con la **formalización de las actas de inspección**, hay que tener en cuenta que el RGGIT dispone que, concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección. En aquellos supuestos en los que la competencia para dictar el acto de liquidación corresponda a una Administración tributaria distinta de la que haya llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano competente para liquidar de la Administración tributaria que hubiera realizado estas actuaciones deberá autorizar, previamente y de forma expresa, la suscripción del acta. Esta autorización deberá ser solicitada una vez finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Art. 185 RGGIT

### La formalización de las actas de inspección

Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas solo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate.

De cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma. Si aquel no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la LGT y se considerará como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación de las mismas. Si el obligado tributario compareciera y se negase a suscribir las actas, se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el art. 111 LGT.

#### Lectura recomendada

Podéis consultar el apartado "Valor probatorio de las diligencias, las declaraciones y las manifestaciones del obligado tributario", del módulo 2, "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos".

#### Incomparecencia o negativa a suscribirlas

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad.

En el supuesto de actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación (art. 106 RGGIT) y en el caso de actuaciones con sucesores (art. 107 RGGIT), la firma de un acta con acuerdo o de conformidad exigirá la aceptación de todos los obligados tributarios que hayan comparecido en el procedimiento.

Por otra parte, respecto al **contenido de las actas de inspección**, conviene tener presente el art. 153 LGT, que indica una serie de menciones que dichos documentos deberán contener:

- El lugar y fecha de su formalización.
- El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando esta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- La existencia o inexistencia, en opinión del inspector, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

### **Contenido de las actas de inspección**

En las actas de inspección se consignarán<sup>49</sup>, además de las menciones contenidas en el art. 153 LGT, los siguientes extremos:

- Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.
- La fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo que, en su caso, se hubieran producido y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración acaecidas durante las actuaciones.
- La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los arts. 157.2 LGT y 188.2 RGGIT.
- El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional, se harán constar las circunstancias que determinan dicho

<sup>(49)</sup>Art. 176 RGGIT

#### **Modelos oficiales de actas**

Los órganos de inspección extenderán las actas en los modelos oficiales aprobados al efecto por cada Administración tributaria.

carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.

- En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el art. 155.2 LGT, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias.

En relación con cada obligación tributaria, podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

Si por su extensión no pudieran recogerse en el modelo de acta todas las circunstancias que deban constar en ella, estas se reflejarán en un anexo que formará parte del acta a todos los efectos y que se formalizará también en modelo oficial.

Las actas **no pueden ser objeto de impugnación**, sin perjuicio de los recursos que procedan posteriormente contra las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas (art. 185.4 RGGIT), que se producen por el simple transcurso de un determinado plazo, como es el caso de las actas con acuerdo (art. 155.3 LGT) o de las actas de conformidad (art. 156.3 LGT), o bien mediante un acto de liquidación expreso (art. 157.4 LGT).

En relación con las **clases de actas**, la LGT establece que, a efectos de su tramitación, estos documentos pueden clasificarse en tres categorías: actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad<sup>50</sup>. Como ya se ha comentado, cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, esta se tramitará como de disconformidad.

<sup>(50)</sup>Art. 154 LGT

A su vez, el art. 190.1 RGGIT dispone que las **liquidaciones derivadas de un procedimiento inspector** pueden tener un carácter definitivo o provisional. Las liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial siempre son liquidaciones provisionales, en tanto que las liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tienen carácter de definitivas, salvo en determinados supuestos previstos en el resto de apartados de dicho precepto. Las liquidaciones provisionales minoran el importe de las liquidaciones dictadas posterior o simultáneamente en relación con la obligación tributaria y período objeto de regularización (art. 190.5 RGGIT).

A continuación, los apartados 2 y 3 del art. 190 RGGIT detallan una serie de supuestos en los que las liquidaciones tienen carácter provisional, en línea con lo dispuesto en el art. 101.4.a LGT: cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hayan sido comprobadas o que hayan sido regularizadas mediante liquidación provisional o liquidación definitiva que no sea firme, y cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no haya sido posible durante el procedimiento por concu-

rrir una serie de circunstancias. Y el apartado 4 del art. 190 RGGIT, en conexión con lo previsto en el art. 101.4.b LGT, recoge cuatro supuestos más de liquidaciones provisionales.

### **Supuestos en los que las liquidaciones tienen carácter provisional**

<sup>(51)</sup>Art. 190.2 a 4 RGGIT

Según el art. 101.4.a LGT, como ya se ha dicho, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional<sup>51</sup> cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias, de acuerdo con el apartado 2 del art. 190 RGGIT:

- Cuando se dicten liquidaciones respecto del IRPE, IRNR o IP en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el IP y el impuesto sobre la renta que proceda.
- Cuando se dicten liquidaciones respecto del IRNR y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.
- Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.
- Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

También ya se ha mencionado que el art. 101.4.a LGT determina que las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento. Se trata de los casos en que concurra alguna de las siguientes causas, según dispone el apartado 3 del art. 190 RGGIT:

- Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
- Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.
- Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el art. 178.3.c RGGIT.
- Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

Por último, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 101.4.b LGT, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes casos previstos por el art. 190.4 RGGIT:

- Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.
- Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.
- Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto, se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.



- Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

Los elementos de la obligación tributaria comprobados o investigados en el curso de unas actuaciones que finalizan con una liquidación provisional no pueden regularizarse de nuevo en un procedimiento inspector posterior, salvo en determinados supuestos y en relación con los elementos de la obligación afectados por las circunstancias previstas en el art. 190, apartados 2 y 3, RGGIT. Por el contrario, los elementos de la obligación tributaria no comprobados o investigados pueden regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior<sup>52</sup>.

<sup>(52)</sup>Art. 190.6 y 7 RGGIT

Finalmente, el RGGIT señala que la liquidación que se dicte como consecuencia de un procedimiento inspector debe incorporar los **intereses de demora** devengados, en principio, hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación<sup>53</sup>. En particular:

<sup>(53)</sup>Art. 191 RGGIT

- En las actas con acuerdo, los intereses se calculan hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.
- En las actas de conformidad, se calculan hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.
- En las actas de disconformidad, se calculan hasta la conclusión del plazo establecido para efectuar alegaciones.

#### **Liquidación de los intereses de demora**

Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo.

Según dispone el art. 191.4 RGGIT, cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

- Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del art. 32.2 LGT.
- Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el art. 31 LGT y en el art. 125 RGGIT.

## **4.2. Actas con acuerdo**

Este tipo de actas representa una importante novedad de la LGT del 2003, que intenta recoger en el ámbito tributario la terminación convencional del procedimiento, regulada por la LRJPAC.

Las **actas con acuerdo** son una especie de transacción, que solo puede plantearse respecto de determinados aspectos del acta de inspección, no sobre todos ellos. No obstante, las materias sobre las que puede plantearse la transacción son bastante amplias: cuestiones de estimación, valoración o medición o bien la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o de aplicación de la norma al caso concreto.

Establece el art. 155.1 LGT, respecto a las actas con acuerdo, que

"cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo".

#### Contenido de las actas con acuerdo

Además del contenido esencial de las actas, al que ya hemos hecho referencia (del art. 153 LGT), el acta con acuerdo<sup>54</sup> incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el art. 188.1 LGT (un 50%), así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Para la suscripción del acta<sup>55</sup> con acuerdo, será necesaria la concurrencia de los siguientes **requisitos**:

1) La **autorización del órgano competente para liquidar**, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

Es decir, el inspector competente ha de dar su autorización para que se firme el acta con acuerdo. Si no lo hace, deberá motivarlo suficientemente. En tal caso, tendrán que continuar las actuaciones inspectoras hasta la firma de otro tipo de acta, de conformidad o de disconformidad. Establece, en este sentido, el art. 155.7 LGT que la falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

#### Lectura recomendada

A. Zabala Rodríguez-Fornos (2004). "Las actas de la inspección tributaria: las actas con acuerdo". En: AA. VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

#### El acta con acuerdo

En opinión de Pérez Royo, el acta con acuerdo será fruto de la negociación que se produzca a lo largo de las actuaciones entre el inspector y el obligado tributario hasta llegar a una conclusión que resulte aceptable para ambas partes.

<sup>(54)</sup> Art. 155.2 LGT

<sup>(55)</sup> Art. 155.3 LGT

2) La **constitución de un depósito, aval de carácter solidario** de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas si, transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores<sup>56</sup>.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo de pago en período voluntario (art. 62.2 LGT), con la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago, introducida por la reforma de la LGT operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

#### Tramitación del acta con acuerdo

El RGGIT dedica un precepto a las actas con acuerdo<sup>57</sup>, según el cual habrá que estar a las siguientes previsiones:

Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el art. 155 LGT, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

Una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente autorización para la suscripción del acta con acuerdo del órgano competente para liquidar.

La fecha y el lugar de formalización del acta se comunicarán al obligado tributario junto con los datos necesarios y los trámites a realizar para la constitución del depósito o garantía a que se refiere el art. 155.3.b LGT.

Antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá acreditar fehacientemente la constitución del depósito o garantía en los siguientes términos:

- a) En el caso de constitución de depósito, mediante la aportación del justificante de constitución del depósito en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales. Dicho depósito deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción.
- b) En el caso de formalización de aval o seguro de caución, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora.

La garantía deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria, de la sanción y el 20% de ambas cantidades. Será de duración indefinida y permanecerá vigente hasta que se produzca la extinción del importe garantizado. La garantía deberá constituirse a disposición del órgano competente para liquidar. Si posteriormente no se pagase el importe consignado en el acta con acuerdo, el documento en que se formalice la garantía deberá ponerse a disposición del órgano competente para su recaudación.

Si en el momento señalado para la firma del acta no se hubiese aportado, por el obligado tributario, el justificante de la constitución del depósito o garantía, se entenderá que ha desistido de la formalización del acta con acuerdo.

<sup>(56)</sup>Art. 155.5 LGT

<sup>(57)</sup>Art. 186 RGGIT

#### La autorización

La autorización del órgano competente para liquidar deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta.

#### La garantía

Una vez satisfecha la deuda sin haber sido necesaria la ejecución de la garantía, se procederá de oficio a su devolución.

Una vez firmada el acta se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella si, transcurrido el plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario una liquidación del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales.

En el caso de que se hubiese notificado liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:

- a) Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.
- b) Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.
- c) Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación.

Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma:

- Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.
- Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:

- Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos: un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad; y un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.
- Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el art. 188.1 LGT. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Son tres **los efectos de la firma del acta con acuerdo**:

- a) En primer lugar, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones, será de aplicación la reducción del 50%<sup>58</sup>.

<sup>(58)</sup>Art. 188.1 LGT

Ahora bien, esta reducción no será aplicable y, por lo tanto, se exigirá por la Administración cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades deri-

<sup>(59)</sup>Art. 188.2 a LGT

vadas del acta con acuerdo, en el plazo del art. 62.2 LGT o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución<sup>59</sup>.

b) En segundo lugar, la LGT señala que el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup>Art. 155.6 LGT

c) Por último, la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo solo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 LGT, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

### Ventajas de las actas con acuerdo

Como indica Pérez Royo, en el acta con acuerdo cada una de las partes obtiene ventajas. La Administración consigue eliminar la litigiosidad, con la renuncia por parte del obligado tributario a la impugnación. Consigue, además, una considerable simplificación de los trámites, de manera especial al ahorrarse el procedimiento separado para la imposición de sanciones. También se simplifica y asegura el pago, mediante el depósito o aval simultáneo a la firma del acta.

El obligado tributario, por su parte, además del acceso a la transacción sobre las cantidades a las que va referido el acuerdo, obtiene una considerable reducción en las sanciones (el 50%).

## 4.3. Actas de conformidad

Las **actas de conformidad** son aquellas que se extienden haciendo constar la conformidad expresa del obligado tributario respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenidos en las mismas. Dicha conformidad del obligado tributario tiene como consecuencia directa la reducción de la sanción que, en su caso, proceda imponer, en un 30%.

### Tramitación de las actas de conformidad

Con carácter previo a la firma del acta de conformidad<sup>61</sup> se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Cuando el obligado tributario o su representante manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- Rectificando errores materiales.
- Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

<sup>(61)</sup>Arts. 156 LGT y 187 RGGIT

#### El trámite de audiencia

Si falta el trámite de audiencia en las actas de conformidad, el TS, en su sentencia de 29 de octubre de 1997, sostiene que no se produce indefensión del obligado tributario. En cambio, la RTEAC de 4 de junio de 1992 señala lo contrario.

- Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- Estimando que, en la propuesta de liquidación, ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Por lo tanto, en las actas de conformidad, la liquidación puede practicarse por las siguientes vías:

a) Generalmente es tácita. Es decir, la propuesta contenida en el acta, aceptada por el sujeto pasivo, se convierte en liquidación si, en el plazo de un mes, el inspector competente no decide otra cosa. Esta liquidación se entiende notificada al obligado tributario con la propia firma del acta y el pago debe realizarse en el plazo del período voluntario (art. 62.2 LGT), que se cuenta a partir de cumplirse dicho mes. El acta ha de iniciar el plazo para pagar y los recursos que se pueden interponer, aunque el sujeto haya prestado su conformidad, ya que posteriormente puede decidir recurrir.

b) En ocasiones, tal como indica el art. 187.3.a RGGIT, el inspector competente para liquidar puede confirmar la propuesta de liquidación contenida en el acta o bien puede proceder a la rectificación de errores materiales. En ambos casos, se debe notificar el acuerdo correspondiente al obligado tributario.

c) Por otra parte, según el art. 187.3.b RGGIT, el inspector competente puede rectificar la propuesta de liquidación por error en la apreciación de los hechos o bien por una indebida aplicación de las normas jurídicas. En este caso, se notifica al obligado el acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados en el acta y se le concede un plazo de 15 días para que formule alegaciones. Concluido este plazo, se dicta y notifica la liquidación correspondiente.

d) Finalmente, el inspector competente puede dejar sin efecto el acta por entender que se debe completar el expediente. En este supuesto, se debe notificar esta circunstancia al obligado tributario y se realizan las oportunas actuaciones, cuyo resultado se documentan en un acta que sustituye a la anterior (art. 187.3.c RGGIT).

Por otro lado, es posible que el obligado preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación (art. 187.2 RGGIT). Si de la propuesta derivada de los hechos a los que presta su conformidad no resulta una cantidad a devolver, se formalizan dos actas relacionadas entre sí de forma simultánea (un acta de conformidad con los elementos regularizados de la obligación tributaria a la que se haya prestado la conformidad y un acta de disconformidad que contiene la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria; la cuota resultante de la propuesta de liquidación del acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad). En cambio, si de la propuesta derivada de los hechos a los que se ha prestado conformidad resulta una cantidad a devolver, se formaliza una única acta de disconformidad en la que deben constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que se presta conformidad, a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, tal como establece el art. 187.4 RGGIT, el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones cuando se estima que, en la propuesta de liquidación, ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

Finalmente, si resultase una deuda a ingresar, se entregará junto con el acta el documento de ingreso. Para el inicio de los plazos de pago previstos en el art. 62.2 LGT, se tendrá en cuenta la fecha en que se entienda dictada y notificada la liquidación, salvo que se dicte expresamente liquidación, en cuyo caso se estará a la fecha de su notificación.

Por último, en relación con los **efectos de la firma del acta de conformidad**, la LGT determina que, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones, será de aplicación la reducción del 30%<sup>62</sup>.

<sup>(62)</sup>Art. 156.4 LGT

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que lo que hace el sujeto es prestar su conformidad a la cuota, recargos e intereses, no a la sanción, que todavía no se ha impuesto en el correspondiente procedimiento sancionador.

En el supuesto de que el obligado tributario, tras haber prestado su conformidad a la propuesta de regularización, interponga reclamación o recurso contra la misma, quedará sin efecto la reducción de la sanción por conformidad, inicialmente prevista<sup>63</sup>.

<sup>(63)</sup>Art. 188.2 b LGT

En el caso de que el obligado tributario no impugne la liquidación a la que prestó conformidad, pero sí impugne la sanción que, en su caso, se le imponga (ya que se puede recurrir independientemente), debe seguir reconociéndose su derecho a la reducción del 30% de la sanción, puesto que no ha impugnado la liquidación a cuya conformidad se condicionaba la reducción de la sanción.

### Ejemplo

Se han efectuado actuaciones de comprobación e investigación de carácter general a la entidad Z, S.L. en relación al impuesto sobre sociedades de hace dos ejercicios. El procedimiento de inspección se inicia el 12 de febrero del presente ejercicio y la firma de las actas se efectúa el 16 de junio del presente ejercicio, con el siguiente resultado: se considera que hay que incrementar la base imponible en 10.000 euros, importe contabilizado en la cuenta de gastos diversos que no tienen la consideración de deducibles. El obligado tributario está conforme con la reducción de la cifra de gastos.

En este supuesto, ha de confeccionarse un acta de conformidad, reflejando la regularización correspondiente a los gastos diversos.

En relación con el plazo en que se ha de realizar el ingreso de la deuda resultante de la liquidación, hay que destacar que en las actas de conformidad, según el art. 187.3 RGGIT, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde el día siguiente al de la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado el acuerdo del inspector jefe. En consecuencia, en este caso, se entenderá producida la liquidación el 17 de julio del presente ejercicio.

Así, según los plazos regulados en el artículo 62.2.b LGT, el plazo de ingreso de la deuda será desde esta fecha hasta el día 5 del segundo mes posterior, es decir, hasta el 5 de septiembre del presente ejercicio.

## 4.4. Actas de disconformidad

En las **actas de disconformidad**, el sujeto pasivo o su representante rechaza la propuesta de regularización: bien se niegan a suscribir el acta o bien la suscriben pero sin prestar su conformidad a la propuesta, o bien no compareciendo en la fecha señalada para la firma de las actas.

En cuanto a la tramitación de las actas de disconformidad<sup>64</sup>, cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos o no comparezca en la fecha señalada para la firma del acta, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta de disconformidad, a la que se acompañará un informe en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

<sup>(64)</sup>Arts. 157 LGT y 188 RGGIT

En el acta, se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar alegaciones dentro del plazo de quince días a partir del día siguiente al de la fecha en que haya tenido lugar la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

A la vista de las alegaciones efectuadas y del acta, se dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá notificarse al obligado tributario. Si el inspector con competencia para liquidar acuerda la rectificación de la propuesta contenida en el acta por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que, en un plazo de quince días desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe las alegaciones oportunas y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Finalizado dicho plazo se dicta la liquidación procedente, que será notificada al obligado tributario.

Por otro lado, el órgano con competencia para liquidar puede acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Acuerdo que será notificado al obligado tributario. Si, a causa de tales actuaciones complementarias, se considera que es precisa la modificación de la propuesta de liquidación, se deja sin efecto el acta incoada y se formaliza una nueva acta (que sustituye a la anterior) y se tramitará según corresponda. En cambio, si a causa de tales actuaciones complementarias se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concede al obligado tributario un plazo de quince días, a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule las alegaciones correspondientes. Tras la recepción de las alegaciones o transcurrido dicho plazo, el órgano competente para la liquidación dicta el acto que corresponda, que será notificado al obligado tributario.



## 5. Aplicación del método de estimación indirecta

Cuando la colaboración que deben prestar los obligados tributarios a la Hacienda pública no se produce, bien porque no desean colaborar o por cualquier otra razón, la normativa prevé la posibilidad de aplicar un sistema alternativo a la estimación objetiva y la directa, el método de **estimación indirecta**, que permite a la Administración fijar por ella misma el importe de la base imponible.

La mayor parte de las circunstancias descritas en la LGT que permiten la utilización de este método tienen en común el **incumplimiento de deberes de diversa índole** por el obligado tributario<sup>65</sup>:

<sup>(65)</sup>Art. 53.1 LGT

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

### Los incumplimientos de deberes por parte de los obligados tributarios

El RGGIT dedica dos apartados del art. 193 para precisar el alcance de dos de las circunstancias descritas en la LGT que permiten la utilización del método de estimación indirecta<sup>66</sup>.

<sup>(66)</sup>Art. 193.3 y 4 RGGIT

Se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el art. 203.1 LGT. Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- Las coacciones a los funcionarios de la Administración

Por otra parte, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

- Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.
- Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
- Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.
- Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108.2 LGT, que la contabilidad o los libros registros son incorrectos.

Las bases o rendimientos se determinarán mediante la **aplicación de cualquiera de los siguientes medios**<sup>67</sup> o de varios de ellos conjuntamente:

<sup>(67)</sup>Art. 53.2 LGT

- Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Utilización de aquellos elementos que, indirectamente, acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

#### **Medios de valoración de las bases o rendimientos**

<sup>(68)</sup>Art. 193.5 RGGIT

De acuerdo con lo previsto por el RGGIT, serán de aplicación las siguientes reglas<sup>68</sup>:

Tratándose de actividades económicas en el IRPF, se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible, sin perjuicio de que, acreditada la existencia de rendimientos procedentes de actividades económicas por un importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, el rendimiento a integrar en la base imponible sea el realmente comprobado.

Tratándose del IVA, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen, sin perjuicio de que, demostrada la existencia de operaciones sujetas y no exentas que determinen cuotas devengadas por importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, las cuotas a integrar serán realmente las que deriven de las operaciones comprobadas y de acuerdo con lo establecido en el art. 81.1 LIVA.

Por otra parte, la propia LGT establece que, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un **informe razonado**<sup>69</sup> sobre:

(69) Art. 158.1 LGT

- Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

Hay que tener presente que, en el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un **único informe** que recoja ambas circunstancias<sup>70</sup>.

(70) Art. 193.6 RGGIT

Asimismo, señala la LGT que la aplicación de este método **no requiere acto administrativo previo** que lo declare; si bien en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes, puede plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método<sup>71</sup>.

(71) Art. 158.2 LGT

#### **Datos y antecedentes utilizados en la estimación indirecta**

En el artículo 158.3 LGT se determinan las fuentes de donde podrán provenir los datos y antecedentes que se tengan en cuenta para su aplicación, y permite la utilización de signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva (a pesar de que si la inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización) o los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del mismo obligado tributario (admitiendo incluso la utilización de datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado, si se dispone de información de estos considerada suficiente y fiable).

Asimismo, se podrán utilizar datos relativos a estudios del sector realizados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, de la misma manera que se podrá hacer uso de datos de una muestra obtenida por los órganos de la inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogos o similares referidos al mismo año.

Además, es importante destacar que se prevé la posibilidad de aplicar este método de estimación indirecta únicamente a magnitudes específicas del obligado (como los costes, las ventas, etc.), es decir, solo a determinados aspectos, aunque el resto se determine por el método de estimación directo.

Y, finalmente, para facilitar su práctica, también se prevé que, en el caso de tributos con periodos de liquidación inferiores al año, la cuota estimada por la inspección de forma anual se tendrá que repartir linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes (salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente).

Por último, la estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la **totalidad o parte de los elementos** integrantes de la obligación tributaria. Asimismo, la apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el art. 53.1 LGT no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva<sup>72</sup>.

<sup>(72)</sup>Art. 193.1 y 2 RGGIT

## 6. Procedimiento para la declaración de fraude de ley

El **fraude de ley tributaria** (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, según la extraña terminología empleada por la LGT) consiste en uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad.

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios<sup>73</sup> en los que concurren las siguientes circunstancias:

<sup>(73)</sup>Art. 15.1 LGT

- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

### Consecuencias de la declaración de fraude de ley

1) Aplicación de la norma eludida o que se ha tratado de eludir, de forma que se frustra el trato fiscal más ventajoso: dejar de pagar total o parcialmente el tributo u obtener cualquier beneficio fiscal.

2) Recalificación del acto: se prescinde de la calificación conforme a la naturaleza jurídica (que se entiende creada con abuso de las formas jurídicas con la finalidad de elusión) y se le somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir. Ahora bien, esta recalificación es únicamente a efectos fiscales. A efectos civiles o mercantiles, el acto o negocio realizado por las partes es válido y produce efectos.

3) Exigencia de intereses de demora. Se devengan desde el día siguiente a la finalización del plazo que hubiera correspondido para ingresar el tributo relativo a la norma defraudada, hasta el momento en que, tras la declaración del fraude, la Administración efectivamente liquida el impuesto correspondiente a la norma defraudada. Se aplican sobre la cantidad que se ha dejado de ingresar.

4) Exclusión de las sanciones. En principio, con el fraude de ley se produce una falta de ingreso, lo cual está tipificado, con carácter general, como infracción tributaria. Pero el legislador excluye las sanciones porque, en estos casos, considera que no existe infracción tributaria por razones de política fiscal (se considera que es menos grave cometer un fraude a la ley que una infracción).

Tal como establece la LGT<sup>74</sup>, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá emitirse previamente un **informe favorable de la comisión consultiva**.

<sup>(74)</sup>Art. 159. 1 LGT

### Tramitación del informe de la comisión consultiva

De acuerdo con el art. 159.2 LGT, cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias del fraude de ley, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la comisión consultiva. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras (art. 159.3 LGT).

El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la comisión consultiva (art. 159.4 LGT). Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

Transcurrido el plazo máximo sin que la comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la comisión consultiva (art. 159.5 LGT).

Según dispone la LGT, **el informe de la comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma<sup>75</sup>.**

<sup>(75)</sup>Art. 159.6 LGT

Finalmente, establece el art. 159.7 LGT que el informe y los demás actos dictados para la declaración del fraude de ley **no serán susceptibles de recurso o reclamación**. No obstante, en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación, podrá plantearse la procedencia de la declaración del fraude de ley.

### Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Según establece el RGGIT<sup>76</sup>, cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el art. 15 LGT, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el art. 15 LGT, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias, remitirá a la comisión consultiva a que se refiere el art. 159 LGT el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción del plazo de duración del procedimiento.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase, motivadamente, que no concurren dichas circunstancias, devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

La comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

<sup>(76)</sup>Art. 194 RGGIT

#### La comisión consultiva

Se constituirá por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

Finalmente, hay que destacar que la interrupción del cómputo del plazo de duración del procedimiento no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que, durante dicha situación, pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la comisión consultiva.

## 7. Otras disposiciones del procedimiento inspector

### 1) Comprobación de obligaciones formales

Cuando el objeto del procedimiento de inspección sea comprobar e investigar el cumplimiento de **obligaciones tributarias formales**, se dará audiencia al obligado tributario por un plazo de quince días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, una vez concluidas las actuaciones de comprobación e investigación<sup>77</sup>.

<sup>(77)</sup>Art. 192 RGGIT

Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe.

Cuando el procedimiento finalice mediante informe o diligencia, esta se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

### 2) Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal

La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del **grupo fiscal** se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento<sup>78</sup>.

<sup>(78)</sup>Art. 195 RGGIT

En cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal, se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del IS y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal.

#### **La comprobación e investigación en el régimen de consolidación fiscal**

De acuerdo con lo previsto en el art. 68.1.a LGT, el plazo de prescripción del IS del grupo fiscal se interrumpirá:

- Por cualquier actuación de comprobación e investigación realizada con la sociedad dominante respecto al IS.



- Por cualquier actuación de comprobación e investigación relativa al IS realizada con cualquiera de las sociedades dependientes, siempre que la sociedad dominante tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.

Las interrupciones justificadas y las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria que se produzcan en el curso del procedimiento seguido con cualquiera de las entidades dependientes y que se refieran a la comprobación del IS, afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad dominante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad dominante tenga conocimiento formal de ello y desde ese momento.

La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma: un expediente relativo al IS, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el art. 98.3.g RGGIT (dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal); y otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma: un expediente relativo al IS del grupo fiscal que incluirá las diligencias resumen; y otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

### 3) Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de **responsables** a los que se refiere el art. 41 LGT, se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad<sup>79</sup>.

<sup>(79)</sup>Art. 196 RGGIT

El inicio se **notificará** al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones, será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa **declaración de fallido del deudor principal** y, si los hubiera, de los responsables solidarios. Los órganos de recaudación acreditarán, a petición de los de inspección, la condición de fallido de los deudores principales y responsables solidarios, de lo que se dejará constancia en la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

#### **La declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector**

El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor. El responsable dispondrá de un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, tanto respecto del presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance dicho presupuesto.

Salvo en los supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, el responsable no tendrá la condición de interesado en el

procedimiento de inspección o en el sancionador, y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor. El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal. De no efectuarse la notificación en dicho plazo se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el art. 124.3 RGR.

Dispone este precepto del RGR que, cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable.

Por último, establece el art. 196.4 RGGIT que en aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán realizarse directamente con el responsable. En estos supuestos, las actas se formalizarán y las liquidaciones se practicarán a nombre del responsable.

## Actividades

### Casos prácticos

1. El 15 de julio del 2015, la inspección de los tributos se persona, sin previo requerimiento, en el local de negocio dedicado a la venta al por menor de calzado perteneciente al Sr. López, no encontrándose presente tal día en el local el citado empresario.

El inspector se dirige a la única dependienta presente en el local de negocio y, tras identificarse, le comunica que se van a iniciar en ese mismo momento las actuaciones de comprobación e investigación por los tributos y períodos que también le detalla.

La empleada, temerosa de la reacción que pueda tener su jefe por facilitar la práctica de las actuaciones inspectoras, se niega a colaborar con la inspección, no aportando los datos que al efecto le son requeridos. El inspector actuante advierte a la dependienta de su deber de colaboración y de las repercusiones de su negativa. Ante la reiteración de dicha negativa, el inspector renuncia a adoptar ninguna medida cautelar, pero entrega a la dependienta un requerimiento de comparecencia a nombre del Sr. López para que se encuentre presente en dicho local el 25 de julio del 2015, a los efectos de la práctica de actuaciones inspectoras.

Llegado el día señalado, y personada la inspección así como el obligado tributario, acompañado de su asesor fiscal, este pregunta al inspector en virtud de qué título se inician las actuaciones. El inspector le responde que su actuación se acomoda a lo previsto en el concreto plan de inspección.

a) ¿Puede la inspección de los tributos, en el caso de las actuaciones en relación con el Sr. López, personarse sin previo requerimiento en su local de negocio?

b) Ante la ausencia del obligado tributario, ¿pueden realizarse actuaciones inspectoras frente a la empleada de la zapatería? ¿Se precisa algún requisito a tal efecto? ¿Comete infracción tributaria al negarse a colaborar ante la inspección?

c) En relación con las actuaciones inspectoras llevadas a cabo contra el Sr. López, ¿cuándo se inician estas? ¿Cuáles son los efectos de tal inicio?

2. El 30 de abril del 2013 falleció el Sr. Núñez, residente en Salamanca, siendo su único heredero su hijo. La herencia incluía su vivienda habitual, dos apartamentos en la costa, una cuenta corriente y cuatro fondos de inversión. El 30 de octubre del 2013, el Sr. Núñez presentó la autoliquidación del ISD con un resultado a ingresar de 7.500 €. La base imponible del ISD declarada no incluía el valor correspondiente a los dos apartamentos de la costa.

El 20 de septiembre del 2016, el Sr. Núñez recibió en su domicilio particular una notificación por la que se le comunicaba el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general respecto a todos los elementos de la obligación tributaria del impuesto referido y año, citándole para que el 4 de octubre del 2016 se persone en las oficinas de la Administración tributaria competente y presente la escritura pública de declaración de herederos y aceptación de herencia, así como los originales de una serie de documentos bancarios.

Ante el riesgo de que la inspección descubra que no había incluido los dos apartamentos en la costa, el 25 de septiembre del 2016, el Sr. Núñez presenta una declaración complementaria realizando un ingreso a cuenta del impuesto de 3.500 € adicionales.

¿Es correcto el modo de inicio del procedimiento de inspección? ¿Cuáles son los efectos derivados del inicio de este procedimiento?

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. El inicio de un procedimiento inspector...

- a) impide la consideración de los pagos realizados con posterioridad como extemporáneos sin requerimiento previo, regulados en el art. 27 LGT.
- b) no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a determinar deudas tributarias, pero sí que interrumpe el plazo para imponer sanciones.
- c) no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a determinar deudas tributarias ni de la acción para imponer sanciones.

2. Las actuaciones inspectoras...

- a) deben en todo caso ser previamente notificadas al obligado tributario.
- b) pueden iniciarse sin comunicación previa al obligado tributario.
- c) deben contar siempre con autorización judicial.

3. Las actas de inspección...

- a) son el medio documental por el cual la inspección se relaciona con alguna persona.
- b) recogen hechos o circunstancias de relevancia para el servicio.
- c) reúnen el resultado de las actuaciones inspectoras y son preparatorias de una liquidación.

4. Las actuaciones inspectoras...

- a) finalizan cuando el inspector consiga reunir las pruebas pertinentes, sin límite temporal alguno.
- b) como norma general, tienen una duración máxima de seis meses.
- c) como norma general, tienen una duración máxima de doce meses.

5. Los inspectores tributarios tienen competencia...

- a) para liquidar las deudas tributarias, pero no para imponer sanciones a los obligados tributarios.
- b) para investigar y comprobar la situación tributaria de los obligados.
- c) Ambas son ciertas.

6. Los inspectores de Hacienda, en el ejercicio de sus funciones,...

- a) nunca pueden entrar en el domicilio de los obligados tributarios.
- b) no pueden adoptar medidas cautelares.
- c) Ambas son falsas.

7. Un procedimiento de inspección tributaria puede iniciarse...

- a) de oficio únicamente.
- b) tanto de oficio como a petición del obligado tributario cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general.
- c) por denuncia pública.

8. La duración del trámite de audiencia en un procedimiento inspector...

- a) no podrá ser inferior a diez días ni superior a quince.
- b) no podrá ser inferior a quince días ni superior a veinte.
- c) no podrá ser inferior a quince días.

9. ¿Cuál de los siguientes no es requisito para suscribir un acta con acuerdo?

- a) La autorización del órgano competente para liquidar.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) La cuantía de la deuda tributaria no superior a 18.000 euros.

10. Las actuaciones inspectoras que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán...

- a) dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.
- b) fuera del horario oficial de apertura al público, ya que es un trabajo extraordinario de la inspección de tributos.
- c) siempre en el horario que más cómodo le resulte al inspector.

## Solucionario

### Actividades

#### Casos prácticos

1. a) El procedimiento de inspección se inicia de las siguientes formas, recogidas en los arts. 147.1 LGT y 177 RGGIT.

Y en segundo lugar, puede iniciarse a petición del obligado tributario, cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general (art. 149 LGT y art. 179 RGGIT). Por lo tanto, no se trata realmente de una forma de iniciación, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente.

Las formas de materialización del inicio de las actuaciones inspectoras son las siguientes:

En primer lugar, mediante comunicación de inicio al obligado tributario. Como regla general, cuando se inician las actuaciones inspectoras, debe comunicarse al obligado tributario esta circunstancia por medio de la oportuna notificación, señalándole día y hora para personarse e indicándosele la naturaleza y el alcance de las actuaciones que se van a practicar.

Y en segundo lugar, por personación de la inspección sin comunicación previa. De manera que la inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en los locales del obligado tributario (empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes), si lo considera procedente (arts. 151.2 LGT y 177.2 RGGIT).

Por lo tanto, en este supuesto de hecho, estamos ante una personación de la inspección sin comunicación previa.

b) Señala el art. 151.2 LGT que "la inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales". En el mismo sentido, se pronuncia el art. 177.2 RGGIT.

Por lo tanto, dado que la empleada de la zapatería era en tal momento la única persona encargada o responsable del local de negocio, debió atender la práctica de las actuaciones inspectoras.

La actuación de la empleada de la zapatería, por lo tanto, en el supuesto de hecho, puede tipificarse como una infracción tributaria, en virtud de lo previsto en el art. 203 LGT, que dispone que constituye infracción "la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria".

c) El momento determinante para fijar el inicio de las actuaciones inspectoras es, bien el de la recepción de la comunicación convenientemente notificada, o bien el de la personación del inspector, que habrá de dejar constancia de la misma en diligencia.

En el supuesto de hecho, no se precisa si el inspector expidió diligencia de personación (que sería el proceder correcto en estos casos), pero como se expide el requerimiento de personación para el Sr. López en el mismo acto, a efectos prácticos, las actuaciones deben entenderse iniciadas en tal momento, bien por la diligencia (si la hubiera), bien por la recepción por parte de la empleada de la comunicación del requerimiento de personación.

Por consiguiente, a partir del 15 de julio del 2008, se producen los efectos del inicio de las actuaciones inspectoras, establecidos en distintos preceptos de la LGT y del RGGIT. Es decir, en primer lugar, se interrumpe el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y del derecho para imponer sanciones.

En segundo lugar, el pago que se realice tras el inicio de las actuaciones inspectoras no será considerado espontáneo. Se aplicarán sanciones e intereses de demora hasta el día anterior al ingreso.

En tercer lugar, las declaraciones presentadas, en un procedimiento distinto del de autoliquidación o sin dar lugar a ingreso, no son espontáneas, ni servirán como modo de iniciar el procedimiento, ya abierto a consecuencia de las actuaciones investigadoras de la Administración; por ello, se impondrán las sanciones correspondientes.

Finalmente, se tienen por no presentadas las consultas planteadas sobre el mismo asunto que investiga la inspección.

2. El procedimiento inspector puede iniciarse de oficio o a petición del obligado tributario (art. 147 de la LGT). Los obligados tributarios deberán ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. A efectos de inicio de este procedimiento, la inspección de los tributos también podría haber optado por personarse en el domicilio del Sr. Núñez.

En el supuesto planteado, el procedimiento inspector se inicia de oficio mediante la oportuna comunicación notificada al Sr. Núñez el 20 de septiembre del 2016, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, lo que produce los siguientes efectos:

- La interrupción del plazo legal de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al impuesto sobre sucesiones y donaciones devengado (art. 66.a, 68.1.a y 189 de la LGT). La Administración tributaria dispone de un plazo de cuatro años para determinar la deuda tributaria y liquidarla (art. 66 LGT y 25 Ley del ISD). La notificación, el 20 de septiembre del 2016, del inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación es correcta, porque es previa a la prescripción del derecho de la Administración, y además interrumpe el plazo de prescripción inicial.
- Los ingresos de deudas tributarias pendientes posteriores a la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación tendrá carácter de meramente a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin impedir la aplicación de las correspondientes sanciones y recargos resultantes del acta de inspección. En este sentido, el ingreso que el Sr. Núñez efectúa el 25 de septiembre del 2016 se ha realizado con posterioridad a la notificación de la comunicación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el 20 de septiembre del 2016, por lo que la declaración complementaria no puede ser considerada como extemporánea sin requerimiento previo y, en consecuencia, el pago no puede ser considerado como espontáneo (art. 27 LGT).
- Las consultas tributarias planteadas por el interesado ante la Administración tributaria que versen sobre la materia objeto de la actuación inspectora se tendrán por no formuladas, art. 88 LGT.

### **Ejercicios de autoevaluación**

1. a
2. b
3. c
4. c
5. b
6. c
7. b
8. a
9. c
10. a